



**KRAJOWA RADA
DORADCÓW PODATKOWYCH**

ODPIŚ

Warszawa, dnia 17 grudnia 2019 r.

Wnioskodawca:

**Krajowa Rada Doradców Podatkowych
ul. Bitwy Warszawskiej 1920 r. nr 3/310
02-362 Warszawa**

Reprezentowana przez:

**Prof. dr hab. Adama Mariańskiego
Przewodniczącego KRDP**

Trybunał Konstytucyjny

al. Jana Chrystiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Wniosek

o zbadanie zgodności ustawy z Konstytucją RP

Działając w imieniu wnioskodawcy, tj. Krajowej Rady Doradców Podatkowych (dalej: KRDP, Krajowa Rada)¹ na podstawie art. 47 ust. 1 w związku z art. 49 ust. 1 pkt 2 oraz w związku z art. 56 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377, ze zm.; dalej: u.d.p.) art. 188 pkt 1 w związku z art. 191 ust. 1 pkt 4, art. 191 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.; dalej: Konstytucja) oraz art. 33 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072 ze zm., dalej: ustawa o TK) wnoszę o stwierdzenie, że:

- a) art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.; dalej: Ordynacja

¹ w załączeniu: uchwała KRDP.

podatkowa) dodane przez art. 3 pkt 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193; dalej: ustawa nowelizująca) z dniem 1 stycznia 2019 r. w związku z art. 37 ust. 4 u.d.p. w brzemieniu nadanym przez ustawę nowelizującą w zakresie, w jakim wykonanie dyspozycji tych przepisów odnośnie do przekazania informacji o schemacie podatkowym skutkuje obowiązkiem naruszenia tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego są niezgodne z art. 2 i art. 17 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art 51 ust. 2, art. 58 ust. 1 Konstytucji;

- b) art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej dodane z dniem 1 stycznia 2019 r. przez art. 3 pkt 22 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim ich wejście w życie naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasadę odpowiedniego vacatio legis są niezgodne z art. 2 Konstytucji;
- c) art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej dodane z dniem 1 stycznia 2019 r. przez art. 3 pkt 22 ustawy nowelizującej są niezgodne z art. 22 i art. 65 ust. 1 w związku z art. 2, art. 7, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji;
- d) art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej dodane z dniem 1 stycznia 2019 r. przez art. 3 pkt 22 ustawy nowelizującej są niezgodne z art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1993 r., Nr 61, poz. 284), w związku z art. 2 i wstępem do Konstytucji oraz art. 17 ust. 1, art. 45 ust. 1 Konstytucji przez to, że tworząc instytucję publiczną w kształcie uniemożliwiającym jej rzetelne i sprawne działanie, naruszają zasady państwa prawnego w zakresie konstytucyjnego prawa obywateli do korzystania z usług samorządu zawodu zaufania publicznego oraz prawa do sądu;
- e) art. 28 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim zobowiązuje promotora lub wspomagającego będących doradcami podatkowymi do przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

UZASADNIENIE

I. Legitymacja wnioskodawcy (art. 48 ust. 1 ustawy o TK)

1) legitymacja procesowa KRDP jako organu, o którym mowa w art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji ogólnokrajowe organy związków zawodowych oraz ogólnokrajowe władze organizacji pracodawców i organizacji zawodowych mogą występować do Trybunału Konstytucyjnego (dalej także jako: Trybunał, TK) z wnioskami o zbadanie zgodności przepisów aktów prawnych niższej rangi z przepisami aktów mających wyższą rangę w konstytucyjnej hierarchii aktów normatywnych. Legitymacja tych podmiotów, podobnie jak innych enumeratywnie wskazanych w art. 191 ust. 1 pkt 2-5 Konstytucji, ma jednak charakter ograniczony. W szczególności jest ona węższa aniżeli uprawnienie przyznane podmiotom wskazanym w punkcie pierwszym powołanego przepisu Konstytucji. Stosownie do art. 191 ust. 2 Konstytucji, podmioty wyliczone w ust. 1 pkt 3-5 mogą wystąpić z wnioskiem, „jeżeli akt normatywny dotyczy spraw objętych ich zakresem działania”. Trybunał wielokrotnie podkreślał w swym orzecznictwie, że zarówno przedmiot kontroli, jak i powołane wzorce kontroli muszą mieścić się w konstytucyjnie i ustawowo określonym katalogu spraw należących do zakresu działania podmiotu posiadającego legitymację szczególną (por. postanowienia: z 8 grudnia 2003 r., sygn. Tw 24/03, OTK ZU nr 3/B/2004, poz. 161; z 8 marca 2004 r., sygn. Tw 38/03, OTK ZU nr 3/B/2004, poz. 165; z 19 lipca 2004 r., sygn. Tw 12/04, OTK ZU nr 3/B/2005, poz. 93; z 17 listopada 2004 r., sygn. Tw 41/04, OTK ZU nr 5/B/2004, poz. 274; z 19 kwietnia 2005 r., sygn. Tw 56/04, OTK ZU nr 6/B/2005, poz. 206; z 30 listopada 2005 r., sygn. Tw 21/05, OTK ZU nr 1/B/2006, poz. 1; wyrok z 16 września 2002 r., sygn. K 38/01, OTK ZU nr 5/A/2002, poz. 59).

Badanie legitymacji szczególnej podmiotów wyliczonych w art. 191 ust. 1 pkt 3-5 Konstytucji wymaga rozstrzygnięcia dwóch kwestii, tj. 1/ ustalenia zakresu działania wnioskodawcy w rozumieniu art. 191 ust. 2 Konstytucji oraz 2/ stwierdzenia, czy zarówno zaskarżony akt normatywny, jak i powołane dla jego kontroli wzorce należą do uprzednio wyznaczonego zakresu działania podmiotu wszczynającego postępowanie.

Zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji funkcjami samorządów zawodowych są te rodzaje działań samorządów zawodowych, którymi są:

1) reprezentowanie osób wykonujących zawody zaufania publicznego oraz

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

2) sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów zaufania publicznego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Również TK uznaje, że działania samorządów zawodowych opisane w art. 17 ust. 1 Konstytucji są "funkcjami" samorządów zawodowych, dla których prawidłowego wykonywania niezbędne jest wyposażenie samorządów zawodowych w stosowne ustawowe zadania i kompetencje. W tym kontekście TK stwierdza, że "samorząd zawodu zaufania publicznego, powołany zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji, w drodze ustawy, realizuje dwie zasadnicze funkcje: reprezentuje osoby wykonujące ten zawód oraz sprawuje pieczę nad jego należyтым wykonywaniem w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. (...) Samorzady zawodowe (...) wykonują zadania służące realizacji funkcji określonych w art. 17 ust. 1 Konstytucji. Wśród tych zadań znajdują się zarówno zadania o charakterze publicznym, jak i zadania, które mają charakter wewnątrzorganizacyjny samorządu (zadania własne)" (wyr. TK z 14.12.2010 r., K 20/08, OTK-A 2010, Nr 10, poz. 129, pkt III.5.1; zob. też wyr. TK z: 22.5.2001 r., K 37/00, OTK-A 2001, Nr 4, poz. 86, pkt III.2; 18.10.2010 r., K 1/09, OTK-A 2010, Nr 8, poz. 76, pkt III.3.4; 18.2.2004 r., P 21/02, OTK-A 2004, Nr 2, poz. 9, pkt III.6). Warto przy tym zauważyć, że zdaniem TK obie funkcje samorządów zawodowych wymienione w art. 17 ust. 1 Konstytucji RP są jednakowo ważne, gdyż w demokratycznym i pluralistycznym społeczeństwie nie ma powodu, aby którejkolwiek z tych funkcji przyznawać pierwszeństwo (wyr. TK z: 22.5.2001 r., K 37/00, OTK 2001, Nr 4, poz. 86, pkt III.2; 14.12.2010 r., K 20/08, OTK-A 2010, Nr 10, poz. 129, pkt III.5.1). Samorzady zawodowe powinny obie te funkcje w harmonijny sposób ze sobą łączyć, doprowadzając do swoistej syntezy ochrony partykularnych interesów grupy wykonującej określony zawód oraz ochrony interesu publicznego (wyr. TK z 12.2.2013 r., K 6/12, OTK-A 2013, Nr 2, poz. 16, pkt III.2.1).

Reprezentację, o której jest mowa w art. 17 ust. 1 Konstytucji RP należy rozumieć możliwie szeroko, jako ogół działań samorządów zawodowych, które polegają na występowaniu na zewnątrz w roli swego rodzaju emanacji czy też upostaciowienia osób wykonujących zawody zaufania publicznego oraz na działaniu, w sferze zewnętrznej, na rzecz czy też w interesie osób wykonujących zawody zaufania publicznego, przy czym chodzi tutaj zarówno o reprezentowanie w ten sposób osób wykonujących zawody zaufania publicznego rozpatrywanych w ujęciu jednostkowym (indywidualnym, spersonalizowanym), jak też osób wykonujących zawody zaufania publicznego rozpatrywanych jako określona zbiorowość, charakteryzująca się jasno zdefiniowaną wspólnotą interesów i innymi ścisłymi więziami środowiskowymi. W szczególności, "reprezentacja" przewidziana w art. 17 ust. 1 obejmuje następujące działania samorządów zawodowych: formułowanie, manifestowanie lub transmitowanie przez samorzady zawodowe wobec innych (zewnętrznych) podmiotów określonych oczekiwań, interesów, potrzeb lub aspiracji istniejących po stronie osób

wykonujących zawody zaufania publicznego [w ujęciu indywidualistycznym i (lub) zbiorowym]; załatwianie w imieniu czy też na rzecz osób wykonujących zawody zaufania publicznego określonych spraw ważnych czy też prawnie lub faktycznie relewantnych dla wspomnianych - zrzeszonych w samorządach zawodowych - osób; podejmowanie się obrony interesów osób wykonujących zawody zaufania publicznego, w tym zwłaszcza w przypadkach, w których interesy te mogą zostać naruszone lub zagrożone; występowanie w roli swego rodzaju rzeczników osób wykonujących zawody zaufania publicznego, prezentujących i wyjaśniających stanowiska oraz motywacje osób wykonujących zawody zaufania publicznego: czy to w poszczególnych sytuacjach jednostkowych, czy też w związku z pewnymi klasami (kategoriami) sytuacji lub zdarzeń; występowanie w roli adresata (odbiorcy) określonych skarg, zażaleń, żądań, pretensji, czy też oczekiwań formułowanych pod adresem osób wykonujących zawody zaufania publicznego przez podmioty zewnętrzne.

Drugą z wyraźnie wymienionych w art. 17 ust. 1 Konstytucji funkcji samorządów zawodowych jest **sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów zaufania publicznego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony**. W tym kontekście TK stwierdza, że "piecza" samorządów zawodów zaufania publicznego nad należyтым wykonywaniem tych zawodów ma charakter działalności (funkcji) o cechach władztwa publicznego. Celem tej władczej działalności samorządów zawodowych jest należyte wykonywanie zawodów zaufania publicznego, a więc osiągnięcie stanu, w którym czynności składające się na wykonywanie zawodów zaufania publicznego będą realizowane przy przestrzeganiu właściwej jakości tych czynności, zarówno w sensie merytorycznym, jak i prawnym. Z przepisu art. 17 ust. 1 wynikają przy tym określone ramy i ukierunkowanie tej sprawowanej przez samorzady zawodowe "pieczy". Ramy te determinuje mianowicie "interes publiczny". Sprawowana piecza powinna zatem służyć ochronie tego interesu publicznego. Każde działanie samorządu zawodowego w zakresie "sprawowania pieczy" podlega więc konstytucyjnie ukierunkowanej ocenie, dokonywanej z punktu widzenia interesu publicznego i nakierowania na jego ochronę. Komentowany przepis, poprzez werbalizację wymogu działania "w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony", nie pozostawia wątpliwości co do priorytetowego traktowania interesu publicznego w ramach sprawowanej "pieczy". Dotyczy to również relacji "interesu publicznego" do środowiskowego interesu konkretnej korporacji zawodowej. Obowiązuje tu mianowicie pierwszeństwo interesu publicznego w stosunku do interesu środowiskowego (wyr. TK z 18.2.2004 r., P 21/02, OTK-A 2004, Nr 2, poz. 9, pkt III.2-3).

Jak wskazywał TK szczegółowe określenie konkretnych zadań i kompetencji samorządu zawodowego mieszczących się w pojęciu (czy też w funkcji) "pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu" w oczywisty sposób zależy od decyzji ustawodawcy, z tym wszakże

zastrzeżeniem, iż swoboda ustawodawcy wkraczania w granice zadań i kompetencji samorządu zawodowego nie jest bynajmniej nieograniczona. Pomimo tego, że postanowienia Konstytucji RP nie przesądzają jednego modelu zadań i kompetencji samorządu zawodowego, pozostawiając tym samym ustawodawcy pewną swobodę w jego ukształtowaniu, to jednak konieczne jest, aby prawodawca, określając ten model, zachował istotę "pieczy" oraz wypełnił przesłankę sprawowania tejże pieczy "w interesie publicznym i dla jego ochrony" (wyr. TK z 14.12.2010 r., K 20/08, OTK-A 2010, Nr 10, poz. 129, pkt III.5.1)².

Zawodami zaufania publicznego w rozumieniu art. 17 ust. 1 Konstytucji są zawody, których wykonywanie łączy się z przyjmowaniem informacji, dotyczących sfery życia osobistego, a nawet intymnego innych ludzi. Zorganizowanie takiego zawodu w korporację samorządową, z konstytucyjnie założonym istnieniem „pieczy” nad jego wykonywaniem, z pewnością w określonym stopniu niweluje niepewność jednostki zawsze przecież występującą przy powierzaniu informacji osobistych osobie trzeciej. Łączy się to oczywiście z obowiązkiem zachowania tajemnicy tych informacji, powiązanej z tradycyjnie odpowiednim immunitetem, społecznie akceptowanym (por. P. Sarnecki, Glosa do wyroku SN z 29 maja 2001 r., I CKN 1217/98, LexPolonica nr 351140, „Palestra” 2002, nr 5-6, s. 185).

Występujące w art. 17 ust. 1 Konstytucji pojęcie zawodu zaufania publicznego jest w orzecznictwie TK oraz w doktrynie prawa rozumiane w sposób nawiązujący do definicji wolnego zawodu. W tym kontekście w orzecznictwie TK uznaje się, że "zawód zaufania publicznego" charakteryzuje się występowaniem następujących specyficznych cech:

1) "zawód zaufania publicznego" to zawód polegający na obsłudze osobistych potrzeb ludzkich, wiążący się z przyjmowaniem informacji dotyczących życia osobistego i zorganizowany w sposób uzasadniający przekonanie społeczne o właściwym dla interesów jednostki wykorzystywaniu tych informacji przez świadczących usługi. Cechą konstytutywną dla zawodów zaufania publicznego jest zatem dostęp do osobistych, a niekiedy wręcz intymnych informacji dotyczących osób trzecich przy realizowaniu czynności stanowiących istotę tych zawodów, przy czym dostęp ten jest tyleż nieunikniony, co niezbędny - jako warunek prawidłowego, a w tym przede wszystkim efektywnego wykonywania tych zawodów;

2) wykonywanie zawodu zaufania publicznego określane jest dodatkowo normami etyki zawodowej, szczególną treścią ślubowania, tradycją korporacji zawodowej czy szczególnym charakterem wykształcenia wyższego i uzyskanej specjalizacji (aplikacja). Ustawodawca ma prawo uzależniać prawo wykonywania zawodu zaufania publicznego od spełnienia przez zainteresowanego określonych warunków dotyczących np. jego kwalifikacji zawodowych i

² Komentarz do art. 17 Konstytucji [w:] Konstytucja RP. Komentarz, t. I, red. L. Bosek, M. Safjan, Beck 2017.

moralnych, w tym wymagania cechy "nieskazitelny charakter" i "rękojmi prawidłowego wykonywania zawodu". Choć przy tym konstytucyjne pojęcie "zawodu zaufania publicznego" zakłada implícite odpowiednie przygotowanie do danego zawodu, to jednak określenie konkretnych kryteriów dostępu do zawodu zaufania publicznego, a w szczególności określenie wymaganego poziomu wiedzy i umiejętności zawodowych oraz sposobu ich weryfikacji, pozostaje w kompetencji ustawodawcy. Ustrojodawca pozostawia przy tym szeroki zakres swobody regulacyjnej w ustawie;

3) przymiot zawodu "zaufania publicznego", jaki charakteryzuje zawody poddane unormowaniom art. 17 ust. 1 Konstytucji, polega nie tylko na przyjęciu określonych wyidealizowanych założeń, sprowadzających się do tego, że wykonywanie zawodów zaufania publicznego polega na:

a) pieczy nad prowadzeniem spraw lub ochroną wartości (dóbr) o zasadniczym i (najczęściej) osobistym znaczeniu dla osób korzystających z usług w sferze zawodów zaufania publicznego, oraz

b) podejmowaniu ważnych - w wymiarze publicznym - czynności zawodowych, wymagających profesjonalnego przygotowania, doświadczenia, dyskrecji oraz taktu i kultury osobistej.

Równocześnie "zawody zaufania publicznego" muszą być rzeczywiście (faktycznie) tak wykonywane, jak to jest - zgodnie z ich konstytucyjnym określeniem - założone w Konstytucji oraz tak, jak to jest społecznie aprobowane, a więc w taki sposób, aby wykonywaniu tych zawodów towarzyszyło realne "zaufanie publiczne". Na zaufanie to składa się wiele czynników, wśród których na pierwszy plan wysuwają się: przekonanie o zachowaniu przez wykonującego ten zawód dobrej woli, właściwych motywacji, należytej staranności zawodowej oraz wiara w przestrzeganie wartości istotnych dla profilu danego zawodu. W odniesieniu do wykonywania zawodów zaufania publicznego do istotnych wartości należy pełne i integralne respektowanie prawa, w tym zwłaszcza przestrzeganie wartości konstytucyjnych (w ich hierarchii) oraz dyrektyw postępowania (wyr. TK z: 2.7.2007 r., K 41/05, OTK-A 2007, Nr 7, poz. 72, pkt III.6.1 i III.6.3; 7.5.2002 r., SK 20/00, OTK-A 2002, Nr 3, poz. 29, pkt III.2; 18.2.2004 r., P 21/02, OTK-A 2004, Nr 2, poz. 9, pkt III.6-7; 7.3.2012 r., K 3/10, OTK-A 2012, Nr 3, poz. 25, pkt III.3.3.5; 12.2.2013 r., K 6/12, OTK-A 2013, Nr 2, poz. 16, pkt III.7.3).

Wymóg powołania samorządu zawodowego w drodze ustawy oznacza, że osoby tworzące tego rodzaju grupę społeczną nie mogą w drodze własnych decyzji doprowadzić do uzyskania statusu samorządu zawodowego, ale też status taki nie może wynikać z żadnego innego poza ustawą typu rozstrzygnięć państwowych [zob. P. Sarnecki, Komentarz do art. 17 Konstytucji, w: L. Garlicki (red.), Komentarz do Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, t. IV, Warszawa 2005].

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Ze wskazanej regulacji konstytucyjnej wynika również podstawowy cel i zadania, jakie mają stać się przedmiotem działania samorządu zawodowego w odniesieniu do zawodów zaufania publicznego. Unormowanie art. 17 ust. 1 Konstytucji upoważnia samorządy zawodów zaufania publicznego do sprawowania „pieczy nad należyтым wykonywaniem tych zawodów”. Ma być ona sprawowana - z wyraźnego nakazu ustawodawcy - „w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony”. Sformułowanie to, po pierwsze, precyzuje cel i granice sprawowanej „pieczy nad [...] wykonywaniem zawodów”. Cel ten to przestrzeganie właściwej jakości - w sensie merytorycznym i prawnym - czynności składających się na „wykonywanie zawodów”. Stan „docelowy” ustrojodawca konstytucyjny określił zwrotem: „należyte wykonywanie zawodu”. Po drugie, sformułowanie art. 17 ust. 1 wyznacza ramy i ukierunkowanie sprawowanej „pieczy”. Ramy te determinuje „interes publiczny”. Sprawowana piecza powinna służyć - mocą postanowienia konstytucyjnego - ochronie tego interesu. Każde działanie samorządu zawodowego w zakresie „sprawowania pieczy” podlega zatem konstytucyjnie ukierunkowanej ocenie, dokonywanej z punktu widzenia interesu publicznego i nakierowania na jego ochronę (por. wyrok TK z 18 lutego 2004 r., P 21/02, LexPolonica nr 365703, OTK-A 2004, nr 2, poz. 9).

Jak podkreślił Trybunał Konstytucyjny w omawianym orzeczeniu, określenie działań w sferze „sprawowania pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów” i unormowanie kompetencji służących jej urzeczywistnieniu powinno być ujęte w sposób pozwalający na ich ocenę z punktu widzenia „interesu publicznego”. Inne ujęcie (w tym brak sprecyzowania kryteriów i tym samym - dopuszczenie dowolności w doborze wartości, którym zostały przyporządkowane) nie odpowiada rygorom określonym w art. 17 ust. 1, dotyczącym granic i kryteriów sprawowania „pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodów” zaufania publicznego.

Konkludując, można zatem wskazać, że przedmiotem „pieczy” ma być „należyte wykonywanie tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony”. „Należyte wykonywanie zawodu” to nie tylko realizacja wymogów ustawowych wówczas, gdy poszczególne zawody posiadają szczególne, ich dotyczące ustawy lub też gdy same ustawy o samorządach zawodowych ustalają sposób ich spełniania. W takim wypadku bowiem „piecza” zbliżałaby się do nadzoru nad legalnością. W związku z powyższym nie można pominąć znaczenia kodeksów etycznych dla „należytego wykonywania zawodu”, a także ogólnych zasad współżycia społecznego, względów moralnych i obyczajowych. „Interes publiczny i jego ochrona” stanowią szczególne kryteria sprawowania zawodów zaufania publicznego i tym samym szczególne kryteria sprawowania nad nimi „pieczy”³.

³ Zob. A. Michalak, *Komentarz do art. 47 [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz*, Warszawa 2012, teza 2.

Artykuł 17 ust. 1 Konstytucji *in fine* - poprzez werbalizację wymogu działania „w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony” - nie pozostawia przy tym wątpliwości co do priorytetowego traktowania interesu publicznego w ramach sprawowanej „pieczy”. Dotyczy to również relacji „interesu publicznego” do środowiskowego interesu konkretnej korporacji zawodowej. Obowiązuje tu pierwszeństwo interesu publicznego w stosunku do interesu środowiskowego, bez względu na potencjalne trudności w zharmonizowaniu tychże interesów przez samorząd - w art. 17 ust. 1 *ab initio* - legitymowany jednocześnie do „reprezentowania osób wykonujących zawody zaufania publicznego (por. wyrok TK z 18 lutego 2004 r., P 21/02, LexPolonica nr 365703, OTK-A 2004, nr 2, poz. 9).

Samorząd zawodowy doradców podatkowych działa na podstawie przepisów ustawy o doradztwie podatkowym jako Krajowa Izba Doradców Podatkowych (art. 49 ust. 1 pkt 2 u.d.p.). Organami Krajowej Izby Doradców Podatkowych są: 1) Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych; 2) Krajowa Rada Doradców Podatkowych; 3) Krajowa Komisja Rewizyjna; 4) Wyższy Sąd Dyscyplinarny; 5) Sąd Dyscyplinarny; 6) Rzecznik Dyscyplinarny (art. 49 ust. 1 u.d.p.).

Przynależność doradców podatkowych do Krajowej Izby Doradców Podatkowych (dalej: KIDP) jest obowiązkowa i powstaje z chwilą wpisu na listę doradców podatkowych (art. 47 ust. 2 u.d.p.). Do zadań statutowych KIDP należy m.in. 1/ ochrona interesów zawodowych doradców podatkowych, 2/ sprawowanie nadzoru nad należyтым wykonywaniem zawodu przez członków Izby i przestrzeganiem przez nich zasad etyki zawodowej, 3/ podejmowanie działań mających na celu kształtowanie wizerunku Izby oraz wizerunku doradcy podatkowego, jako osoby wykonującej zawód zaufania publicznego (§ 6 załącznika do uchwały nr 236/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Statutu KIDP).

KRDP kieruje, w zakresie swoich zadań, działalnością samorządu w okresach między Krajowymi Zjazdami Doradców Podatkowych (art. 56 ust. 1 u.p.d.). Zgodnie z art. 56 ust. 2 pkt 3 u.p.d. do zadań Krajowej Rady Doradców Podatkowych należy m.in.: reprezentowanie doradców podatkowych.

KRDP, występując jako organ Krajowej Izby Doradców Podatkowych z wnioskiem do TK, może zatem kwestionować konstytucyjność tych aktów normatywnych, które dotyczą wykonywania zawodu doradcy podatkowego, zwłaszcza w aspekcie nałożonych na członków korporacji obowiązków i przyznanych im uprawnień. KRDP sprawuje pieczę nad należyтым wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego a występując o ochronę interesów związanych z zawodem wykonywanym przez członków Krajowej Izby Doradców Podatkowych, działa w interesie ochrony interesów korporacyjnych.

2) kwestionowane przepisy dotyczą spraw objętych zakresem działania KRDP

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Zgodnie z art. 37 u.d.p. doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie. Doradca podatkowy nie może być przesłuchiwany jako świadek co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, chyba że został zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami.

Zgodnie z art. 51 ust. 1 u.d.p. do zadań Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych - organu KIDP - należy m.in.:

1) uchwalanie zasad etyki zawodowej, określających w szczególności:

a) **podstawowe zasady obowiązujące doradcę podatkowego w związku z wykonywaniem zawodu,**

b) zasady i sposób prowadzenia reklamy usług doradztwa podatkowego,

c) zasady stałego podnoszenia kwalifikacji przez doradców podatkowych, w szczególności przez osoby podejmujące wykonywanie zawodu doradcy podatkowego po okresie niewykonywania zawodu przekraczającym 5 kolejnych lat,

d) **zasady zachowania tajemnicy zawodowej,**

e) zasady oceny prowadzenia działalności gospodarczej, o której mowa w art. 31 ust. 1, z uwzględnieniem zasad ochrony konkurencji,

f) zasady oceny podejmowania zatrudnienia, o którym mowa w art. 31 ust. 1,

g) **kryteria oceny niezależności i bezstronności wykonywania zawodu doradcy podatkowego,**

h) **zasady zapobiegania konfliktom interesów,**

i) **zasady zapobiegania niedozwolonym relacjom między doradcami podatkowymi a przedstawicielami władzy publicznej,**

j) **zasady relacji między doradcami podatkowymi oraz między doradcami podatkowymi a organami samorządu zawodowego,**

k) **odpowiedzialność dyscyplinarną za naruszenie zasad etyki zawodowej oraz uchwał organów samorządu zawodowego.**

Zakwestionowane przepisy nakładają na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego, w tym m.in. na doradców podatkowych działających jako promotorzy⁴ lub wspomagający⁵ obowiązek przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej

⁴ Rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia (art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej).

⁵ Rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg

informacji o schemacie podatkowym, przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub dokonaniu pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego⁶.

Nałożony na doradców podatkowych na mocy zaskarżonych we wniosku przepisów obowiązek przekazywania ww. informacji jest sprawą dotyczącą interesów doradców podatkowych związanych z wykonywaniem przez nich zawodu.

Obowiązek przekazywania ww. informacji skutkuje bowiem naruszeniem tajemnicy zawodowej, stanowiącej immanentny element i podstawę wykonywania zawodu zaufania publicznego. W świetle przytoczonych wyżej zadań samorządu zawodowego doradców podatkowych kwestionowane przepisy dotyczą spraw objętych działaniem KRDP, gdyż wiążą się z kształtowaniem wizerunku doradcy podatkowego, jako osoby wykonującej zawód zaufania publicznego, a ich uchwalenie przez ustawodawcę wymaga podjęcia przez samorząd działań mających na celu nie tylko ochronę interesów zawodowych doradców podatkowych, ale przede wszystkim ochronę takiego, należytego wykonywania zawodu doradcy podatkowego, który jest zgodny z interesem ogólnym i służy jego ochronie.

II. Uwagi wprowadzające:

Z dniem 1 stycznia 2019 r. weszły w życie przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej⁷ w brzmieniu nadanym przez art. 3 pkt 22 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193; dalej: ustawa nowelizująca). Przepisy te przewidują możliwość zwolnienia doradcy podatkowego będącego promotorem (lub wspomagającym) z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej (art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej) oraz określają sytuacje, w których przekazanie informacji nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. 86b § 7 Ordynacji podatkowej).

rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową, a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia (art. 86a § 1 pkt 18 Ordynacji podatkowej).

⁶ Uzgodnienie (czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego) które: a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą, b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą (art. 86a § 1 pkt 10 i pkt 16 Ordynacji podatkowej). Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia (art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej).

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.).

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Krajowa Rada już na etapie postępowania legislacyjnego krytycznie odnosiła się do propozycji uchwalenia tych unormowań podnosząc, że ich obowiązywanie jest nie do pogodzenia z zasadami funkcjonowania zawodu zaufania publicznego, jakim jest profesja doradcy podatkowego.

Dodatkowo należy także zwrócić uwagę na przepis art. 180 § 1 k.p.k. (ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego, Dz.U.2018 r. poz. 1987, ze zm.), który stanowi: *osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli tajności "zastrzeżone" lub "poufne" lub tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu lub funkcji mogą odmówić zeznań co do okoliczności, na które rozciąga się ten obowiązek, chyba że sąd lub prokurator dla dobra wymiaru sprawiedliwości zwolni te osoby od obowiązku zachowania tajemnicy, jeżeli ustawy szczególne nie stanowią inaczej. Na postanowienie w tym przedmiocie przysługuje zażalenie*, oraz art. 180 § 2 k.p.k., zgodnie z którym: *osoby obowiązane do zachowania tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatkowego, lekarskiej, dziennikarskiej lub statystycznej oraz tajemnicy Prokuraturii Generalnej, mogą być przesłuchiwane co do faktów objętych tą tajemnicą tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu. W postępowaniu przygotowawczym w przedmiocie przesłuchania lub zezwolenia na przesłuchanie decyduje sąd, na posiedzeniu bez udziału stron, w terminie nie dłuższym niż 7 dni od daty doręczenia wniosku prokuratora. Na postanowienie sądu przysługuje zażalenie.*

Choć do niedawna nie było wątpliwości, że pierwszy z wymienionych przepisów nie ma zastosowania do zwalniania z tajemnicy zawodowej osób wykonujących zawody zaufania publicznego, o których mowa w art. 180 § 2 k.p.k. to w ostatnim czasie pojawiły się przypadki, kiedy prokurator próbował zwolnić doradcę podatkowego z tajemnicy zawodowej w trybie art. 180 § 1 k.p.k.

Krajowa Rada uznaje, że oba ww. zjawiska należy postrzegać jako zagrożenie dla fundamentalnych gwarancji cechujących wykonywanie zawodu doradcy.

Institucja zawodów zaufania publicznego stanowi jeden z elementów europejskiej kultury prawnej. Osoby wykonujące zawód zaufania publicznego zobowiązane są do zachowania szczególnej staranności w świadczeniu usług. Tajemnica zawodowa, którą objęte są osoby wykonujące te zawody stanowi fundament europejskiego systemu prawnego. Ochrona tajemnicy zawodowej gwarantuje bezpieczne i obiektywne wykonywanie zawodu zaufania publicznego.

Przepisy regulujące funkcjonowanie poszczególnych zawodów zaufania publicznego traktują tajemnicę zawodową jako obowiązek ciążyący na przedstawicielach tych zawodów, nie zaś jako ich prawo. Obowiązek zachowania tajemnicy przez przedstawicieli tych zawodów, jest także elementem ich etyki zawodowej, a jego naruszenie stanowi podstawę

odpowiedzialności dyscyplinarnej oraz karnej (art. 266 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks Karny, Dz.U. z 2018 r. poz. 1600, ze zm.).

Na uwagę zasługuje pogląd Sądu Najwyższego dotyczący dysponowania tajemnicą zawodową⁸, zgodnie z którym: „Tajemnica zawodowa radcy prawnego, obejmująca wszystko, o czym dowiedział się on w związku z udzielaniem porady prawnej i prowadzeniem sprawy, wyklucza możliwość złożenia przez niego zeznań w charakterze świadka w postępowaniu karnym, w którym stroną jest osoba reprezentowana przez niego uprzednio w innych postępowaniach, bez uprzedniego zwolnienia z powyższej tajemnicy przez sąd w trybie określonym w art. 180 § 2 k.p.k., i to także wtedy, gdyby miał zeznawać na prośbę swojego klienta i w jego interesie odnośnie okoliczności, które były przedmiotem jawnego procedowania przez sąd w sprawach innych niż karne, a tym bardziej, gdyby dotyczyło to okoliczności związanych z pertraktacjami między stronami tamtych postępowań i wzajemnych ich stosunków”. Należy zatem uznać, że tajemnica zawodowa funkcjonuje w interesie publicznym jako wartość stanowiąca istotny element prawidłowego wykonywania zawodu zaufania publicznego (nie zaś w interesie klienta, który nie przez zwolnienie doradcy z tajemnicy zawodowej lecz realizując konstytucyjne prawo do obrony i składania wyjaśnień może ujawnić poufne informacje powierzone doradcy podatkowemu⁹).

Interes osób korzystających z pomocy profesjonalisty, a nawet sfera ich prywatności „udostępniona” doradcy podatkowemu, mogą znaleźć się w konflikcie z innymi dobrami, również zasługującymi na ochronę, w szczególności dotyczącymi interesu całego społeczeństwa. Konflikt taki zachodzi w szczególności w związku z wykonywaniem przez państwo jednej z jego podstawowych funkcji, a mianowicie - sprawowaniem wymiaru sprawiedliwości. Jak wiadomo, wszystkie regulacje dotyczące procedur przewidują obowiązek wystąpienia w charakterze świadka. Ustawodawca jest oczywiście świadomy istnienia wskazanych konfliktów i rozwiązuje je poprzez wprowadzenie wyjątków od zasady, iż każdy, kogo wezwano w charakterze świadka, jest zobowiązany zeznawać. Wszystkie ustawy proceduralne przewidują sytuacje szczególne, w których można się uchylić od odpowiedzi na pytanie lub odmówić zeznań. Zarówno w procedurze administracyjnej, jak i procedurze cywilnej przewidziano w szczególności ochronę tajemnicy zawodowej (por. art. 83 k.p.a.¹⁰ i art. 261 k.p.c.¹¹). Co istotne procedury te nie przewidują możliwości zwolnienia z tajemnicy zawodowej. Wyłącznie procedura karna wprowadza wyjątek, o którym była już mowa wyżej. Z całą stanowczością należy przy tym podkreślić, że do

⁸ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 listopada 2012 r., sygn. akt SDI 32/12.

⁹ Sam oskarżony rozstrzyga, czy dać pierwszeństwo dyskrecji i przemilczeć fakty objęte tajemnicą, czy też ujawnić je, czyniąc pożytek z konstytucyjnego prawa do składania wyjaśnień. Oskarżony będący depozytariuszem sekretu ma możliwość swobodnego ujawniania poufnych dokumentów w zakresie niezbędnym dla obrony w procesie, choćby zawierały one wiadomości chronione bezwarunkowymi zakazami dowodowymi (zob. M. Rusinek, *Tajemnica zawodowa i jej ochrona w polskim procesie karnym*, Warszawa 2007, s. 229-230.

¹⁰ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U.2018 r. poz. 2096, ze zm.).

¹¹ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 2018 r. poz. 1360, ze zm.).

zwolnienia z tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego ma zastosowanie art. 180 § 2 k.p.k. Organem uprawnionym do zwolnienia z tajemnicy zawodowej jest wyłącznie sąd.

Wyjątkowość procedury umożliwiającej zwolnienie przedstawiciela zawodu zaufania publicznego z tajemnicy zawodowej potwierdza wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 grudnia 2011 r. (sygn. akt K 33/08, OTK ZU 10A/2011, poz. 116), w którym stwierdzono, że: „art. 180 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555, ze zm.) w zakresie, w jakim dotyczy zwolnienia od obowiązku zachowania tajemnicy statystycznej jest niezgodny z art. 47 oraz z art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, przez to że nie określa przesłanek zwolnienia od obowiązku zachowania tajemnicy statystycznej”. Wynika stąd, że brak określenia przesłanek zwolnienia od obowiązku przestrzegania tajemnicy oraz brak procedury umożliwiającej weryfikację rozstrzygnięć o zwolnieniu z tego obowiązku stanowi zagrożenie dla istotnego interesu publicznego jakim w omawianym wyroku była statystyka publiczna.

Zatem okoliczności i przyczyny zwolnienia z tajemnicy nie mogą stanowić zagrożenia dla istotnego interesu publicznego. W przypadku zwolnienia z tajemnicy doradcy podatkowego tym istotnym interesem publicznym jest bezpieczne i obiektywne wykonywanie zawodu zaufania publicznego.

Art. 37 ust. 2 u.d.p.¹² wprowadza generalny zakaz przestuchiwania doradcy podatkowego jako świadka co do faktów i informacji objętych tajemnicą zawodową. Przewiduje jedynie możliwość wprowadzenia w odrębnych ustawach trybu zwolnienia z obowiązku zachowania tej tajemnicy. Treść art. 37 ust. 2 jednoznacznie wskazuje, że przepis ten nie może stanowić podstawy do zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy jednak informacji: 1/ udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, 2/ przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa w zakresie określonym tymi przepisami.

W związku z powyższą regulacją warto przytoczyć stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zawarte w wyroku z dnia 2 lipca 2007 r. (sygn. akt K 41/05, OTK ZU 7A/2007, poz. 72), w którym stwierdzono zgodność: *art. 8 ust. 3, art. 11 ust. 1 w związku z ust. 5, art. 13a ust. 1, art. 16 ust. 1 i 1a, art. 22 ust. 1 i 2 oraz art. 34 ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu wprowadzaniu do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz o przeciwdziałaniu finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1505, z 2004 r. Nr 62, poz. 577, Nr 96, poz. 959 i Nr 116, poz. 1203, z 2005 r. Nr 183, poz. 1538 oraz z 2006 r. Nr 104, poz. 708 i 711 i Nr 157, poz. 1119) w zakresie, w jakim nie dotyczą sytuacji, gdy*

¹² Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377, ze zm.).

instytucje obowiązane w rozumieniu tej ustawy, świadczące pomoc prawną, ustalają sytuację prawną klienta lub wykonują inne czynności mające związek z postępowaniem sądowym, z art. 49 w związku z art. 2, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej". Trybunał wydając wyrok zakresowy umożliwił stosowanie przepisów ustawy stanowiącej implementację dyrektywy 2001/97/WE. Celem zaskarżonych przepisów było stworzenie jednolitego, spójnego i sprawnego systemu ochrony prawnej przed działaniami przestępczymi poprzez zniwelowanie ich opłacalności oraz przed zagrożeniami dla życia, zdrowia i mienia obywateli RP, jakie mogą stanowić ataki terrorystyczne. Tak określony cel usprawiedliwia dokonanie pewnych ograniczeń w swobodzie komunikowania się w ramach tajemnicy zawodowej między radcą prawnym a jego klientem.

Trybunał zwrócił uwagę, że: „obowiązki informacyjne realizowane przez radców prawnych w związku z ich czynnościami zawodowymi, redukując zagrożenie wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł oraz przeciwdziałając finansowaniu terroryzmu, służą ochronie bezpieczeństwa i porządku publicznego w Polsce. Tym samym wynikające z ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy ograniczenia tajemnicy komunikowania się mają oparcie w wartościach konstytucyjnych usprawiedliwiających ingerencję w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostek. Takie ograniczenia są więc w ocenie Trybunału konieczne i proporcjonalne, z jednym wszakże, ale bardzo kategorycznym zastrzeżeniem. W demokratycznym państwie prawnym, którego fundamentem jest m.in. dbałość o umacnianie praw i wolności jednostek, muszą istnieć instytucje oraz procedury gwarantujące ich faktyczną realizację. To zaś, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, wymaga stworzenia wszystkim podmiotom podlegającym jurysdykcji Rzeczypospolitej Polskiej warunków do ubiegania się o profesjonalną pomoc prawną i bezpiecznego z niej korzystania w związku z postępowaniem sądowym, a w ramach tego komunikowania się z prawnikami wykonującymi zawód zaufania publicznego (trzeba jednak przy tym podkreślić, że poza obszarem rozważań w niniejszej sprawie pozostaje kwestia odpłatności za tę pomoc). Wykonywanie przez radców prawnych, a - ze względu na konstytucyjne prawo do obrony, które jednak nie stanowi odniesienia do kontroli zakwestionowanych przepisów w niniejszej sprawie - tym bardziej adwokatów, czynności zawodowych na takich warunkach, jakie stworzyła ustawa o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy, nie może więc - w ocenie Trybunału - dotyczyć ustalania sytuacji prawnej klienta ani innych czynności związanych z postępowaniem sądowym. Niezgodne z zasadami rzetelnego procesu, stanowiącymi komponent konstytucyjnego prawa do sądu, byłyby takie regulacje, które pozbawiałyby jednostkę włączoną w proces wymiaru sprawiedliwości dostępu do pomocy prawnej. Gdyby przewidziane przez przepisy ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy obowiązki

gromadzenia i przekazywania informacji o klientach odnoszone były do tej sfery aktywności zawodowej, która dotyczy przygotowania, prowadzenia lub kształtowania czy ustalania następstw postępowania sądowego, to nie można byłoby mówić o świadczeniu pomocy prawnej, albowiem czynności osób wykonujących prawnicze zawody zaufania publicznego mogłyby per saldo pogarszać, zamiast poprawiać, sytuację klienta. Ponadto w ramach tak zdeformowanej „pomocy” prawnej, ochrona prawna interesów podmiotów, na których rzecz jest świadczona, stanowiłaby jedynie nominalny (...) czy nawet wręcz iluzoryczny cel podejmowanej działalności, gdyż de facto służyłaby ona organom władzy państwowej mającym w ten sposób dostęp do poufnych informacji powierzonych prawnikom przez ich klientów. Zakwestionowane regulacje naruszałaby samą wręcz istotę konstytucyjnego prawa do ochrony tajemnicy komunikowania się z osobami wykonującymi zawód zaufania publicznego w demokratycznym państwie prawnym, a konkretnie - na tle i w granicach rozpatrywanego wniosku - zawód polegający na świadczeniu pomocy prawnej (tj. radcy prawnego oraz adwokata) w zakresie, w jakim nakładałyby obowiązki związane z gromadzeniem oraz przekazywaniem informacji pozyskanych w toku ustalania sytuacji prawnej klienta lub innych czynności podejmowanych w związku z postępowaniem sądowym”.

Krajowa Rada zwraca uwagę, że wprowadzenie obowiązku informowania o schematach podatkowych nie miało na celu ani redukcji zagrożenia wprowadzania do obrotu finansowego wartości majątkowych pochodzących z nielegalnych lub nieujawnionych źródeł, przeciwdziałania finansowaniu terroryzmu, które to cele niewątpliwie służą ochronie bezpieczeństwa i porządku publicznego w Polsce. Z uzasadnienia ustawy nowelizującej wynika, że celem wprowadzenia tego obowiązku jest gromadzenie wiedzy dotyczącej działań podatków, którzy osiągają korzyści podatkowe. Efektem pozyskiwania informacji, ma być możliwość szybkiego reagowania oraz ewentualna nowelizacja przepisów oraz zniechęcenie podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania. (zob. uzasadnienie projektu ustawy, druk 2860, s. 117, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>, dostęp: 2 maja 2019 r.).

Biorąc pod uwagę, że osiągnięcie korzyści podatkowych w formie optymalizacji podatkowej (nie przez uchylanie się od opodatkowania) nie stanowi przestępstwa w omawianym zakresie mamy do czynienia z dążeniem do pozyskiwania przez władzę publiczną "niekoniecznych, lecz wygodnych" informacji o jednostce. Jednak względy celowości, ani wspomnianej "wygody" organów władzy publicznej nie mogą per se uzasadnić naruszenia autonomii informacyjnej jednostki (zob. wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, Nr 6, poz. 83).

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Trybunał Konstytucyjny podnosił również, że skorzystanie z proceduralnej normy kompetencyjnej stwarzającej możliwość uchylenia (zniesienia) w pewnym obszarze (tj. wyłącznie w sferze określonych relacji procesowych) obowiązku zachowania informacji i danych w tajemnicy, ma zawsze charakter wyjątkowy, a wszelkie decyzje w tym zakresie winny być podejmowane z rozwagą, oparte na ścisłej i niepodlegającej wykładni rozszerzającej interpretacji, stosowane wyłącznie wówczas, gdy istnieją skonkretyzowane i dające się intersubiektywnie zweryfikować podstawy do oceny, że interes wymiaru sprawiedliwości uzyskuje *ad casu* jednoznaczny prymat nad ochroną tajemnicy zawodowej (zob. wyrok TK z dnia 22 października 2004 r., SK 64/03, OTK-A 2004, nr 10, poz. 107 oraz wyrok TK z dnia 2 lipca 2007 r., sygn. akt K 41/05, OTK ZU 7A/2007, poz. 72). Jednak względy celowości, ani "wygody" organów władzy publicznej nie mogą *per se* uzasadnić naruszenia autonomii informacyjnej jednostki (zob. wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, Nr 6, poz. 83).

W ocenie KRDP ustawodawca wprowadzając w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej niczym nieograniczony obowiązek ujawniania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych jako promotorów (lub wspomagających), a także nie ustanawiając w tym zakresie przesłanek i trybu zwolnienia z tajemnicy zawodowej uchybił omówionym wyżej dyrektywom ochrony tajemnicy zawodowej. Poziom wadliwości legislacyjnej ww. przepisów skutkuje zatem - w ocenie KRDP - brakiem możliwości zastosowania ich jako podstawy zwolnienia doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej przez klienta.

III. Uzasadnienie wniosku (art. 47 ust. 2 ustawy o TK)

a) niezgodność art. 86b, art. 86d i art. 86f Ordynacji podatkowej w związku z art. 37 ust. 4 u.p.d. z art. 2 i art. 17 w związku z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art 51 ust. 2, art. 58 ust. 1 Konstytucji;

1) przywołanie treści kwestionowanego wnioskiem przepisu wraz z jego wykładnią

(treść przepisów - załącznik nr 1)

Zagadnienie schematów podatkowych MDR (*ang. mandatory disclosure rules*) jest na chwilę obecną zagadnieniem bardzo teoretycznym. Przepisy MDR nie występowały dotychczas w polskim systemie podatkowym. Przed 2019 r. nie były też wdrożone w żadnym innym państwie członkowskim UE. Konieczność raportowania schematów MDR została wprowadzona przepisami dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Zgodnie z art. 2 dyrektywy zmieniającej państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 lipca 2020 r.

W Polsce jednak przepisy te zostały wprowadzone do krajowego systemu znacznie wcześniej oraz w dużo szerszym zakresie, niż przewiduje to wskazana dyrektywa.

Brak jest orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości czy krajowej judykatury, nieznana jest też na chwilę obecną praktyka Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Istnieją wątpliwości, które uzgodnienia są schematem, a które nie. W dalszej konsekwencji pojawiają się wątpliwości, czy dany podmiot objęty jest obowiązkiem raportowania, czy też przepisy MDR go nie dotyczą. Jediną bazą, z której na chwilę obecną można czerpać wiedzę, są objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów (MF) wydane 31 stycznia 2019 r. - Informacje o schematach podatkowych (MDR). Objaśnienia te dotyczą stosowania przepisów wynikających z art. 86a-86o ustawy - Ordynacja podatkowa. Objaśnienia stanowią ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów i wydane zostały na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej

ustawy. Zastosowanie się do niniejszych objaśnień powodować będzie więc objęcie zainteresowanego ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych.

Obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym obejmuje wszystkich, którzy dokonują czynności wskazanych w przepisach (promotora, wspomagającego, korzystającego).

Zakwestionowane w pkt a wniosku przepisy wprowadzają zatem obowiązek raportowania schematów podatkowych przez promotora lub wspomagającego będącego doradcą podatkowym oraz korzystającego, którym najczęściej będzie podatnik. Obowiązki wskazanych podmiotów są ze sobą wzajemnie powiązane. Niespełnienie obowiązku informacyjnego przez promotora (lub brak promotora) powoduje aktywizację obowiązku informacyjnego korzystającego lub wspomagającego.

W przypadku, gdy w uzgodnieniu uczestniczy promotor jest on zobowiązany w pierwszej kolejności do przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS. Obowiązki promotora uzależnione są od tego, czy promotor podlega obowiązkowi zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (względnie - czy został z niego zwolniony przez korzystającego).

W sytuacji braku promotora lub w przypadku, gdy obowiązek w zakresie informacji o schemacie podatkowym nie został przez promotora wypełniony, obowiązek ten na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej przechodzi na korzystającego. Ordynacja podatkowa przewiduje także pewne sytuacje, w których obowiązek przekazania informacji będzie spoczywał na wspomagającym.

2) przywołanie treści wzorców kontroli wraz z ich wykładnią;

Art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Konstytucja RP w komentowanym przepisie wyraża trzy odrębne zasady konstytucyjne: państwa demokratycznego, prawnego i sprawiedliwości społecznej. Zasady te są ze sobą ściśle powiązane funkcjonalnie oraz treściowo. Powiązanie to polega przede wszystkim na tym, że zasady te treściowo nie mają w pełni rozłącznego charakteru. W ujęciu art. 2 Konstytucji RP warunkiem koniecznym funkcjonowania państwa prawnego jest jego demokratyczny charakter oraz realizacja zasad sprawiedliwości społecznej. Zasada państwa prawnego mieści w sobie ponadto wiele zasad szczegółowych, które mają wpływ na rozumienie zasady państwa demokratycznego i sprawiedliwości społecznej. Trafnie wskazuje W. Sokolewicz, że art. 2 formułuje nadrzędną całościową konstrukcję państwa demokratycznego, prawnego i sprawiedliwego. Wymienione w nim trzy zasady mają

charakter komplementarny. Dzięki temu formalnie rozumiany legalizm zostaje poszerzony o elementy materialne, które znajdują wyraz w prawie stanowionym oraz w procesie jego stosowania (W. Sokolewicz, *Artykuł 2*, w: L. Garlicki, *Konstytucja. Komentarz*, t. 5, Warszawa 2009, s. 11).

Zasada państwa prawnego jest podstawową zasadą ustrojową, wyraża wiele zasad wprost w Konstytucji RP niewymienionych oraz wpływa na sposób wykładni wielu jej przepisów. Zasada ta jest zatem klauzulą o częściowo zmiennej treści. Na klauzulę państwa prawnego składa się "zespół wartości" (zob. wyr. TK z 25.11.1997 r., K 26/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 64). Wartości te są bezpośrednio wyrażone w Konstytucji RP lub też wyprowadzane z niej pośrednio. Tworzą one pewien kanon, który nie ma charakteru katalogu zamkniętego. Kanon ten może więc ulegać zmianie. Zmianie mogą też ulegać niekiedy treści normatywne zasad składających się na państwo prawne. Z orzecznictwa TK wynika, że wartościami takimi są wartości polityczne (m.in.: porządek konstytucyjny, porządek prawny, demokracja przedstawicielska, podział władzy, autonomia parlamentu i jego swoboda prawodawcza, sądowy wymiar sprawiedliwości, odrębność władzy sądowniczej, niezależność sądów i niezawisłość sędziów, subsydiarność i zasada pomocniczości, określająca pozycję samorządu terytorialnego, pluralizm polityczny), wartości samego prawa (m.in. nie retroaktywność, *vacatio legis*, określoność) oraz wartości dotyczące ustroju gospodarczego (m.in. społeczna gospodarka rynkowa i ochrona własności).

Zasada zaufania jednostki do państwa ma podstawowe znaczenie dla normatywnej treści klauzuli państwa prawnego. Zasada zaufania, oprócz tego, że stanowi podstawę obowiązywania innych zasad konstytucyjnych, ma też własną treść normatywną. Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, nazywana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, "by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny" (wyr. TK z 7.2.2001 r., K 27/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 29). Opierają się one zatem na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantuje jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydować o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (zob. wyr. TK z: 14.6.2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138; 19.11.2008 r., KP 2/08, OTK-A 2008, Nr 9,

poz. 157; 20.1.2009 r., P 40/07, OTK-A 2009, Nr 1, poz. 4; 24.2.2010 r., K 6/09, OTK-A 2010, Nr 2, poz. 15).

Z zasady zaufania wynika zasada jednoznaczności prawa, rozumiana jako dyrektywa poprawnej legislacji. Odnosnie do nakazu respektowania przez ustawodawcę zasad przyzwoitej legislacji, stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego, TK stwierdził, że zasady te obejmują m.in. "wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny", a "standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności" (wyr. z 11.1.2000 r., K 7/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 2). Z tak ujętej zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie (wyr. TK z 21.3.2001 r., K 24/00, OTK 2001, Nr 3, poz. 51). Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że zasady przyzwoitej legislacji są przejawem ogólnej zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a w konsekwencji jedną z cech państwa prawnego. Brak precyzji przepisów powoduje bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących prawo, które muszą zastępować ustawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób nieprecyzyjny. Jak podkreślił TK, "ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki" (wyr. z 22.5.2002 r., K 6/02, OTK-A 2002, Nr 3, poz. 33; zob. też wyr. TK z: 14.6.2000 r., P 3/00, OTK 2000, Nr 5, poz. 138; 15.2.2005 r., K 48/04, OTK-A 2005, Nr 2, poz. 15).

Z zasady zaufania TK wywodzi zakazy adresowane do organów władzy publicznej, w szczególności do ustawodawcy: "W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela, a obywatel powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań" (wyr. TK z 25.11.1997 r., K 26/97, OTK 1997, Nr 5-6, poz. 64 oraz powołane tam orzeczn. TK z 3.12.1996 r., K 25/95, OTK 1996, Nr 6, poz. 52; zob. też wyr. TK z: 21.12.1999 r., K 22/99, OTK 1999, Nr 7, poz. 166; 7.2.2001 r., K 27/00, OTK 2001, Nr 2, poz. 29; 25.4.2001 r., K 13/01, OTK 2001, Nr 4, poz. 81; 15.7.2013 r., K 7/12, OTK-A 2013,

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Nr 6, poz. 76). Takim zakazem jest też zakaz tworzenia uprawnień pozornych. Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest sytuacja, w której określone rozwiązanie prawne ma charakter iluzoryczny i pozorny. W wyr. z 8.1.2013 r. (K 18/10, OTK-A 2013, Nr 1, poz. 2) TK stwierdził, że ustawodawca nie może tworzyć konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji dają jedynie pozór ochrony interesów jednostki. Ustawodawca, co do zasady, nie może więc doprowadzać do istotnego zawężenia możliwości realizacji formalnie przyznanego jednostce prawa podmiotowego, tak że w istocie prowadzi to do powstania swoistego *nudum ius*, które wskutek tego staje się prawem bezprzedmiotowym. Podobne tezy zostały sformułowane m.in. w wyr. TK z: 19.12.2002 r. (K 33/02, OTK-A 2002, Nr 7, poz. 97) i 10.1.2012 r. (P 19/10, OTK-A 2012, Nr 1, poz. 2).

(...)

Art. 17. ust. 1. W drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Konstytucja nie zawiera przepisu, który wprost stanowiłby o prawie doradców podatkowych do zachowania w tajemnicy informacji pozyskanych w toku wykonywania czynności doradztwa podatkowego lub przy prowadzeniu sprawy. Zasadniczym problemem teoretycznym jest wobec tego ustalenie, czy wolność lub prawo konstytucyjne mogą być zrekonstruowane na podstawie kilku przepisów Konstytucji, i to zarówno zawartych w rozdziale dotyczącym wolności i praw osobistych, jak i w innych rozdziałach, w szczególności poświęconych Rzeczypospolitej. Dopuszczenie takiej teoretycznej możliwości otwiera drogę do zbadania, czy przepisy takie w istocie „składają się” na konstytucyjne prawo do „szczególnej tajemnicy komunikowania się”.

W wyroku z dnia z dnia 22 listopada 2004 r. (sygn. akt SK 64/03, OTK ZU 10A/2004, poz. 107) TK przyjął możliwość wywiedzenia prawa konstytucyjnego z treści kilku przepisów Konstytucji. Trybunał dostrzegł także że przepisy regulujące funkcjonowanie poszczególnych zawodów zaufania publicznego traktują tajemnicę zawodową jako obowiązek ciążyący na przedstawicielach tych zawodów, nie zaś jako ich prawo. Obowiązek zachowania tajemnicy przez przedstawicieli tych zawodów, co wypada podkreślić, jest także elementem ich etyki zawodowej. Osoby wykonujące zawody zaufania publicznego działają jako doradcy i powiernicy stron (por. A. Redelbach, *Tajemnica zawodowa notariusza w świetle zasady poszanowania życia prywatnego*, „Rejent” nr 6-7/1999, s. 38). Konsekwencją tego spostrzeżenia jest dalsze ograniczenie zakresu przedmiotowego

tajemnicy zawodowej: obejmuje ona tylko te wiadomości, które uzyskano od klienta w związku z prowadzoną sprawą, czasem dodaje się nawet, iż chodzi o informacje poufne. Na poziomie ustawodawstwa zwykłego tajemnica zawodowa doradcy podatkowego została ukształtowana w kategoriach obowiązku. Jest to obowiązek ustawowy; sankcją za jego naruszenie jest nie tylko cywilnoprawna odpowiedzialność wobec klienta, ale także - na wniosek pokrzywdzonego - sankcja karna (art. 266 § 1 Kodeksu karnego) oraz dyscyplinarna (art. 64 ust. 1 w związku z art. 37 ust. 1 u.d.p.)¹³. Obowiązek ten, w ocenie Trybunału, jest nierozdzielnie związany właśnie z pełnieniem funkcji zaufania publicznego. Jego istnienie, obwarowane sankcją karną, stanowi dla osób korzystających z pomocy osoby wykonującej zawód zaufania publicznego - gwarancję poufności.

Przepis art. 17 Konstytucji RP został zamieszczony w Rozdziale I - Rzeczpospolita. Takie systematyzacyjne usytuowanie tego przepisu jest istotną wskazówką interpretacyjną odnośnie do tego, jaki charakter i jakie znaczenie prawne w polskim porządku prawnym mają unormowane w tym przepisie instytucje samorządu zawodowego i inne rodzaje samorządu, w tym m.in. samorząd gospodarczy. W tym kontekście należy przypomnieć, że rozdz. I Konstytucji RP zawiera najistotniejsze dla naszego państwa rozstrzygnięcia ustrojowe. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że rozdz. I Konstytucji RP wyraża podstawowe i najbardziej fundamentalne zasady ustrojowe, na których opiera się państwo polskie (zob. wyr. TK z: 31.1.2001 r., P 4/99, OTK 2001, Nr 1, poz. 5, pkt III.5; 4.9.2007 r., P 19/07, OTK-A 2007, Nr 8, poz. 94, pkt III.4; 10.1.2012 r., SK 25/09, OTK-A 2012, Nr 1, poz. 1, pkt III.5.1). Fakt zaś zamieszczenia określonej konstytucyjnej normy prawnej właśnie w rozdz. I świadczy o niezwykle wysokiej randze i o ogromnym znaczeniu, jakie ustawodawca konstytucyjny przypisuje danej normie (wyr. TK z: 14.12.2004 r., K 25/03, OTK-A 2004, Nr 11, poz. 116, pkt IV.2; 18.7.2012 r., K 14/12, OTK-A 2012, Nr 7, poz. 82, pkt III.1.6). W konsekwencji unormowanie instytucji samorządu zawodowego i innych rodzajów samorządu w rozdz. I Konstytucji RP jest przejawem tego, że ustrojodawca uznaje wskazane w art. 17 Konstytucji RP samorządy nieterytoriałne za niezwykle ważną (fundamentalną) instytucję prawną oraz za jeden z filarów, na którym ma się opierać ustrój naszego państwa. Trybunał Konstytucyjny wprost zresztą przyznał, że postanowienia zamieszczone w art. 17 Konstytucji RP zawierają normy ustrojowe (wyr. TK z 23.4.2008 r., SK 16/07, OTK-A 2008, Nr 3, poz. 45, pkt III.6; post. TK z 28.2.2012 r., SK 27/09, OTK-A 2012, Nr 2, poz. 20, pkt II.2). Ten ustrojowy charakter samorządów zawodowych i innych rodzajów samorządu wspomnianych w art. 17 Konstytucji RP przejawia się na dwóch zasadniczych płaszczyznach. Po pierwsze ustrojowy charakter samorządów przewidzianych

¹³ Zgodnie z art. 8 ust. 2 u.d.p.: Rota ślubowania doradcy podatkowego ma następujące brzmienie: "Przyrzekam, że jako doradca podatkowy będę wykonywać ten zawód kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą i zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich."

w art. 17 Konstytucji RP oznacza, że samorzady te składają się na strukturę instytucjonalną państwa, a więc na ustrój państwa w znaczeniu instytucjonalnym. Inaczej mówiąc, samorzady określone w art. 17 stanowią w swoim założeniu istotny komponent instytucjonalno-ustrojowej struktury państwa, czyli mają i powinny mieć swoje ustalone miejsce w obrębie struktury administracji publicznej w państwie lub też przynajmniej powinny być istotnymi partnerami społecznymi administracji publicznej, związanymi z tą administracją nierozdzielными więzami funkcjonalno-organizacyjnymi. W takim układzie samorzady zawodowe i inne rodzaje samorządu wspomniane w art. 17 są traktowane przez ustawodawcę konstytucyjnego bynajmniej nie jako wyłącznie indywidualna i prywatna sprawa osób zrzeszonych w takich samorządach (a więc jako organizacje całkowicie prywatne), ale są raczej uznawane przez ustrojodawcę za jedno z podstawowych struktur instytucjonalnych państwa jako takiego. Po drugie ustrojowy charakter samorządów określonych w art. 17 Konstytucji RP oznacza, że samorzady te mają w swoim założeniu przesądzać o praktycznym kształcie ustroju politycznego, społecznego i gospodarczego państwa, a więc mają w swoim założeniu wpływać na procesy polityczne, społeczne i gospodarcze w państwie będące wyrazem określonych zasad ustroju politycznego i społeczno-gospodarczego państwa oraz mają te procesy, razem i we współpracy z (innymi) władzami publicznymi, współkształtować. Można zatem powiedzieć, że konstytucyjna rola samorządów przewidzianych w art. 17 ma wręcz charakter ustrojowotwórczy, a konkretnie przejawia się i powinna się przejawiać we wpływaniu na praktyczny kształt i funkcjonowanie ustroju politycznego, społecznego i gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej. Ten postulowany kreatywny wpływ samorządów przewidzianych w art. 17 Konstytucji RP na praktyczne funkcjonowanie zasad ustroju politycznego, społecznego i gospodarczego RP - oraz na przebieg politycznych, społecznych i gospodarczych procesów będących wyrazem wspomnianych zasad ustrojowych RP - musi się przejawiać chociażby w tym, że samorzady te powinny umożliwiać poszczególnym jednostkom realizację ich konstytucyjnych praw i wolności (zob. K. Strzykowski, *Prawo gospodarcze publiczne*, s. 149).

(...)

Art. 31 ust. 3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Ograniczeniem konstytucyjnego prawa lub wolności (czy też ograniczeniem w zakresie korzystania z konstytucyjnego prawa lub wolności) jest ingerencja, która polega na zawężeniu konstytucyjnego zakresu ochrony danego prawa lub wolności w odniesieniu do co najmniej jednego podmiotu danego prawa lub wolności. Inaczej można powiedzieć, że ograniczenie konstytucyjnego prawa lub wolności polega na naruszeniu lub ingerencji w któryś z elementów konstytucyjnego prawa lub wolności składających się na strukturę prawną danego prawa lub wolności jako określonej modalności prawnej.

Zdaniem TK, odnoszącego swoje uwagi do komentowanego przepisu Konstytucji RP: "Wymóg "konieczności" jest spełniony, jeżeli ustanowione ograniczenia są zgodne z zasadą proporcjonalności. Oznacza to, że: 1) środki zastosowane przez prawodawcę muszą być w stanie doprowadzić do zamierzonych celów; 2) muszą one być niezbędne dla ochrony interesu, z którym są powiązane; 3) ich efekty muszą pozostawać w proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela" (wyr. TK z: 9.6.1998 r., K 28/97, OTK 1998, Nr 4, poz. 50; 26.4.1999 r., K 33/98, OTK 1999, Nr 4, poz. 71; 2.6.1999 r., K 34/98, OTK 1999, Nr 5, poz. 94; 21.4.2004 r., K 33/03, OTK-A 2004, Nr 4, poz. 31). Z powyższych stwierdzeń TK wynika, że niezbędność ustanawianych ograniczeń względem interesu, z którym ograniczenia te są powiązane - a która to niezbędność może być również określona mianem konieczności tychże ograniczeń - jest jednym z trzech elementów konstytuujących szerzej pojmowaną zasadę proporcjonalności (czy też szerzej rozumianą "konieczność" w rozumieniu art. 31 ust. 3), obok elementu w postaci przydatności (skuteczności) ustanawianych ograniczeń oraz ich proporcjonalności sensu stricto. Niezależnie jednak od tej węższej pojmowanej niezbędności (konieczności) ustanawianych ograniczeń, stanowiącej jedynie jedną z części składowych zasady proporcjonalności, istnieje jeszcze szerzej pojmowana "konieczność" ustanawianych ograniczeń, o której mówi art. 31 ust. 3, i którą TK traktuje jako synonim czy też etykietę dla szeroko pojmowanej zasady proporcjonalności. Można by zatem powiedzieć, że w art. 31 ust. 3 prawodawca konstytucyjny posłużył się pojęciem "konieczności" rozumianym szeroko (a nie jedynie wąsko), jako synonim dla określenia "proporcjonalność" [jak w tym kontekście stwierdza TK: "'Konieczność", którą wyraża art. 31 ust. 3 Konstytucji, mieści (...) w sobie postulat niezbędności, przydatności i proporcjonalności sensu stricto wprowadzanych ograniczeń" - wyr. TK z 22.9.2005 r., KP 1/05, OTK-A 2005, Nr 8, poz. 93; wyr. TK z 22.9.2009 r., P 46/07, OTK-A 2009, Nr 8A, poz. 126].

W tym kontekście z całą mocą należy podkreślić, że:

- ochrona równowagi budżetowej państwa,
- potrzeba uzyskania szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego,

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

- możliwość wdrożenia skutecznych procedur dla jak najlepszego wykorzystania informacji przekazywanych przez podatników,

- ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych

tj. cele przyświecające wprowadzeniu kwestionowanych przepisów¹⁴ nie są wartościami wskazanymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji, które mogą uzasadniać wprowadzenie ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw.

Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu. W tym zakresie nie spełnia wymagań konstytucyjnych, co do ograniczania praw i wolności jednostki takie stanowienie podatków, które prowadzi do nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego. Zasada proporcjonalności powinna być przy tym rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji” ustawodawcy. Dotyczy ona bowiem jedynie formalnego sposobu korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej¹⁵. Jej naruszenie oznacza, że cel regulacji jest zupełnie nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym lub też środki, które mają służyć do jego realizacji, są niewłaściwe i nieefektywne (nieskuteczne, nieprzydatne) lub nadmiernie dolegliwe (represyjne)¹⁶.

(...)

Art. 47. każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego, rodzinnego, czci i dobrego imienia oraz do decydowania o swoim życiu osobistym.

Doniosłość prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji stanowi, że każdy ma prawo do ochrony prawnej życia prywatnego) w systemie konstytucyjnej ochrony praw i wolności uwidacznia m.in. okoliczność, że prawo to jest - zgodnie z art. 233 ust. 1 Konstytucji - nienaruszalne nawet w ustawach ograniczających inne prawa, wydawanych w stanie wojennym i wyjątkowym. Oznacza to, że warunki tak ekstremalne nie zezwalają ustawodawcy na złagodzenie przesłanek, przy spełnieniu których można wkroczyć w sferę życia prywatnego nie narażając się na zarzut niekonstytucyjnej arbitralności¹⁷.

¹⁴ Por. uzasadnienie do Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw Druk nr 2860, VIII kadencja Sejmu, s. 96 i nast., <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>, dostęp: 15.12.2019 r.

¹⁵ wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7.

¹⁶ wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9.

¹⁷ Tak Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 41/02.

Prawo do prywatności, uznawane za publiczne prawo podmiotowe¹⁸, jest traktowane jako źródło ograniczeń władzy publicznej¹⁹.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowało się przekonanie, że autonomia informacyjna, stanowiąca element ochrony życia prywatnego, oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeśli znajdują się w posiadaniu innych podmiotów²⁰. W orzecznictwie tym do najbardziej zasadniczych elementów składających się na treść prawa do ochrony życia prywatnego zaliczono respekt dla autonomii informacyjnej jednostki, a więc sam obowiązek udostępnienia danych ograniczony do ściśle określonych ustawowo sytuacji, a także ograniczenie arbitralności ustawodawcy - ustawa nie może bowiem zakresu obowiązku kształtować dowolnie²¹. Zakres autonomii informacyjnej obejmuje zarówno dane o charakterze ściśle personalnym (osobowym), jak i te dotyczące majątku i sfery ekonomicznej jednostki²². W tym zakresie Trybunał dopuszcza jednak łagodniejsze kryteria ograniczania autonomii informacyjnej niż w wypadku sfery czysto osobistej²³.

Prawo do prywatności, a zatem także prawo do autonomii informacyjnej, nie ma charakteru absolutnego²⁴ i może podlegać ograniczeniom w demokratycznym państwie prawnym ze względu na interes publiczny - na zasadach określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw, a więc w szczególności godności człowieka prawa do tożsamości informacyjnej, czyli prawa do integrowania wszystkich informacji dotyczących danej osoby, sprawowania nad nimi kontroli i dysponowania nimi w granicach określonych w ustawie zasadniczej.

Immanentną cechą władzy w społeczeństwie informacyjnym jest ingerowanie w prywatność jednostki zagrażające jej autonomii informacyjnej „poprzez żądanie niekoniecznych, lecz wygodnych dla władzy publicznej informacji o jednostce”²⁵. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego gromadzenie informacji „jest typowym dla czasów

¹⁸ Por. A. Mednis, *Prawo do prywatności a interes publiczny*, Warszawa 2006, s. 104.

¹⁹ Por. R. Piotrowski: *Prawo do prywatności i ochrony danych osobowych jako wartości konstytucyjne*, w: A. Mednis, red.: *Prywatność a jawność – bilans 25-lecia i perspektywy na przyszłość*, Warszawa 2016,

²⁰ Tak zwłaszcza w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 8/04, w którym podsumowano wcześniejsze orzecznictwo.

²¹ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 40/01.

²² Ibidem.

²³ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 41/02.

²⁴ Por. także M. Wierzbowski, A. Szymanowska: *Granice ochrony danych osobowych*, w: K. Markowski, M. Wierzbowski: *Prawne uwarunkowania wymiany informacji – nowe wyzwania*, Warszawa 2009, s. 81.

²⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 8/04.

współczesnych instrumentem, po który władza publiczna chętnie sięga i dzięki któremu uzyskuje potwierdzenie swej pozycji wobec jednostki”²⁶. Jak zauważa Trybunał Konstytucyjny ustanowienie w art. 51 ust. 2 Konstytucji odrębnego zakazu pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym - „ułatwia dostrzeżenie takiego wkroczenia i upraszcza przedmiot dowodu, iż takie wkroczenie nastąpiło. Przedmiotem dowodu staje się wtedy bowiem tylko to, czy pozyskiwanie informacji było konieczne, czy tylko «wygodne» lub «użyteczne» dla władzy”²⁷. Trybunał Konstytucyjny uznaje, że ustawodawca - w świetle art. 2 Konstytucji - ma konstytucyjny obowiązek określić przestanki ingerencji w sferę prywatności w sposób możliwie precyzyjny, tak aby ograniczyć zakres swobody decyzyjnej pozostawionej organom stosującym prawo, a jednocześnie ma on obowiązek stworzyć odpowiednie mechanizmy kontroli nad aktami organów władzy publicznej dotyczącymi tej sfery. W sytuacji gdy chodzi o ograniczenie konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela, przepisy muszą charakteryzować się należytą precyzją i jasnością. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa²⁸.

Prawo do korzystania z pomocy doradcy podatkowego zobowiązanego do przestrzegania obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej jest współistotne prawu do prywatności mocodawcy doradcy podatkowego, potwierdzonemu w art. 47 Konstytucji RP, a tym samym jego zniesienie w sferze wyznaczonej przez przepisy rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej nie może znaleźć oparcia w dyrektywie. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że „cechą charakterystyczną przypisywaną zarówno przez Trybunał Konstytucyjny, jak i przez większość przedstawicieli nauki zawodom zaufania publicznego (a do tej właśnie kategorii bez wątplenia zalicza się zawód radcy prawnego), jest dostęp do osobistych, a niekiedy wręcz intymnych informacji dotyczących osób trzecich przy realizowaniu czynności stanowiących istotę tych zawodów, przy czym dostęp ten jest tyleż nieunikniony, co niezbędny - jako warunek prawidłowego, a w tym przede wszystkim efektywnego wykonywania tych zawodów”²⁹.

Według Trybunału Konstytucyjnego „normy Konstytucji w dziedzinie praw i wolności jednostki wyznaczają minimalny i nieprzekraczalny próg, który nie może ulec obniżeniu ani zakwestionowaniu na skutek wprowadzenia regulacji wspólnotowych. Konstytucja pełni w tym zakresie swą rolę gwarancyjną, z punktu widzenia ochrony praw i wolności w niej wyraźnie określonych, i to w stosunku do wszystkich podmiotów czynnych w sferze jej stosowania. Wykładnia „przyjazna dla prawa europejskiego” ma swoje granice. W żadnej

²⁶ Ibidem.

²⁷ Ibidem.

²⁸ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 4/04.

²⁹ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 41/05.

sytuacji nie może ona prowadzić do rezultatów sprzecznych z wyraźnym brzmieniem norm konstytucyjnych i niemożliwych do uzgodnienia z minimum funkcji gwarancyjnych, realizowanych przez Konstytucję. Trybunał Konstytucyjny nie uznaje więc możliwości zakwestionowania mocy obowiązującej normy konstytucyjnej przez sam fakt wprowadzenia do systemu prawa europejskiego sprzecznej z nią regulacji wspólnotowej³⁰. Tym bardziej więc obowiązująca norma konstytucyjna stanowiąca fundament tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego nie może być zakwestionowana wskutek implementacji dyrektywy europejskiej niezgodnej z tą dyrektywą, ponieważ podczas gdy powołany art. 8 ab ust. 5 dyrektywy wyraźnie dopuszcza respektowanie tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego, to ustawa implementująca dyrektywę wyłącza obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że ustawodawca, konstruując przepis, który ingeruje głęboko w sferę prywatności jednostki, musi uwzględnić nie tylko zasady przyzwoitej legislacji (w tym zasadę dookreśloności i konkretności), ale także rozważyć proporcjonalność zastosowanego środka³¹. Nie wystarczy, aby stosowane środki sprzyjały zamierzonym celom, ułatwiały ich osiągnięcie albo były wygodne dla władzy, która ma je wykorzystać do osiągnięcia tych celów. Środki te powinny być godne państwa określanego jako demokratyczne i prawne. Pamiętać przy tym należy, że wskazane środki (czynności operacyjne) o tyle tylko mogą być uznane za usprawiedliwione, o ile ich własnym celem jest właśnie obrona wartości demokratycznego państwa prawnego. Minimalnym wymogiem konstytucyjnym jest to, aby przeszły one test „konieczności w demokratycznym państwie prawnym”. Nie wystarczy zatem sama celowość, pożyteczność, taniość czy łatwość postępowania się przez władzę - w odniesieniu do użytego środka. Bez znaczenia jest też argument porównawczy, że podobne środki w ogóle bywają stosowane w innych państwach. Tylko bowiem odwołanie się geograficznie i historycznie do środków koniecznych w demokratycznym państwie prawnym może mieć wartość perswazyjną. Chodzi zatem o zastosowanie środków niezbędnych (koniecznych) w tym sensie, że będą one chronić określone wartości w sposób, bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków, a jednocześnie winny to być środki jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, których prawo bądź wolność ulegają ograniczeniu³². Wymagań tych nie spełnia ustawa implementująca dyrektywę w sposób ekscesywnie ograniczający prawo do prywatności mocodawców doradców podatkowych.

(...)

³⁰ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 18/04.

³¹ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 4/04.

³² Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 33/99.

Art. 49. Zapewnia się wolność i ochronę tajemnicy komunikowania się. Ich ograniczenie może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony.

W związku z prawem do ochrony życia prywatnego pozostaje wolność komunikowania się. Art. 49 Konstytucji stanowi: „Zapewnia się wolność i ochronę tajemnicy komunikowania się. Ich ograniczenie może nastąpić jedynie w przypadkach określonych w ustawie i w sposób w niej określony”. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że stwierdził, że wolność komunikowania się „obejmuje nie tylko tajemnicę korespondencji, ale i wszelkiego rodzaju kontakty międzyosobowe”³³. Przepisy dotyczące informacji o schematach podatkowych wykluczają korzystanie z wolności komunikowania się chronionej tajemnicą w zakresie, którego dotyczą.

W świetle stanowiska doktryny wolność komunikowania się „ze swej istoty, jako porozumiewanie się określonych osób, związana jest z poufnością, co tradycyjnie obejmuje się określeniem «tajemnica». Polega ona zarówno na zakazie zmuszania adresatów do ujawniania treści otrzymywanych przekazów, jak i na zakazie adresowanym do wszystkich innych podmiotów, łącznie z organami władzy publicznej, podejmowania prób poinformowania się o tych treściach bez zgody adresata. Co więcej, obejmuje również poufność co do faktu, że jest się w ogóle adresatem określonych przekazów. Jako wolność o charakterze osobistym, także ona podkreśla w szczególności sposób godności osoby ludzkiej”³⁴.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego znajduje wyraz pogląd, że nie tylko wolność, ale i ochrona tajemnicy komunikowania się nie ma charakteru absolutnego i podlega rygorom wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Może więc „zostać ograniczona dla realizacji innej normy konstytucyjnej, poddającej pod ochronę dobro, które w danym wypadku ma przed nią pierwszeństwo. Ograniczenia są dopuszczalne, jeżeli umożliwiają ochronę bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, zdrowia, moralności publicznej, środowiska albo wolności lub praw innych osób. Muszą one być zgodne z zasadą proporcjonalności”³⁵. Ograniczenia spełniają zatem ten wymóg, jeżeli „wprowadzona regulacja ustawodawcza: a) jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), b) jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a ponadto - c) jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu). Dodatkowym wymogiem kształtującym dozwolony zakres ograniczeń jest

³³ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 4/06.

³⁴ Tak P. Sarnecki: *uwagi do art. 49*, w: L. Garlicki, red.: *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2003, t. III, s. 8.

³⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 41/05.

zakaz naruszania „istoty” wolności i praw”³⁶. Brak niezbędnej określoności opiniowanych przepisów ustawy nadaje ograniczeniom wolności i tajemnicy komunikowania się arbitralny charakter ze względu na związane z nieprecyzyjnością przepisów ryzyko dowolności interpretacyjnej i konsekwencje potencjalnego efektu absolutyzowania ograniczeń, tak przez doradców podatkowych, jak też ich mocodawców zainteresowanych uniknięciem konsekwencji zarzutu naruszania przepisów. Może to spowodować wyłączenie stosowania art. 49 Konstytucji RP w sferze, którą reguluje ustawa i doprowadzić do nadania wolności i tajemnicy komunikowania się między doradcami podatkowymi a ich mocodawcami charakteru wyjątku, podczas gdy - w świetle art. 49 Konstytucji RP - ma to być reguła. Ustawa o doradztwie podatkowym, znosząc obowiązek respektowania tajemnicy zawodowej w odniesieniu do schematów podatkowych, narusza istotę wolności i tajemnicy komunikowania się, ponieważ eliminuje sądową ochronę tej wolności. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „istnienie niezależnego od organów władzy publicznej systemu świadczeń pomocy prawnej stanowi nadto wymóg demokratycznego państwa prawa. Warunkiem zaś prawidłowego funkcjonowania tego systemu jest to, by osoby potrzebujące mogły w nieskrępowany sposób przekazywać pełne informacje o własnej sytuacji faktycznej i prawnej osobom udzielającym im pomocy. W konsekwencji ochrona tajemnicy informacji pozyskanych w toku świadczonej pomocy prawnej (w tym zwłaszcza prowadzonej sprawy sądowej) wynika również z zasady państwa prawnego, a jej instytucjonalną gwarancję przynosi art. 17 ust. 1 Konstytucji”³⁷. Przedmiotowe przepisy są zatem niezgodne z art. 49 Konstytucji RP. Znoszą one tajemnicę komunikowania się stanowiącą istotę zawodu zaufania publicznego (art. 17 ust. 1 Konstytucji). Nie sposób uznać, że zawód ten jest wykonywany, jeżeli „brak jest podstaw instytucjonalnych oraz gwarancji formalnych, żeby zaufać osobie, której powierza się informacje prawnie relewantne, pomimo że nominalnie wykonuje ona zawód zaufania publicznego”³⁸.

Gwarancja przewidziana w art. 49 Konstytucji RP zasadza się na zachowaniu w tajemnicy przed osobami postronnymi treści swoich kontaktów z wyselekcjonowanymi osobami (P. Sarnecki, *Artykuł 49*, w: L. Garlicki, *Konstytucja. Komentarz*, t. 3, Warszawa 2007, s. 2). Podmiotami, którym przysługuje wolność i ochrona tajemnicy komunikowania, są niewątpliwie wszystkie jednostki. Należy uznać, że w pewnym zakresie na omawianą wolność mogą powoływać się osoby prawne, a tym bardziej osoby wykonujące zawód zaufania publicznego.

Dopuszczalność ograniczeń jest uzależniona od spełnienia warunków określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Na kanwie art. 49 szczególnej doniosłości nabiera przy tym ustawowa forma ograniczeń wolności i tajemnicy komunikowania, jak również sposobu ich

³⁶ Ibidem.

³⁷ Ibidem.

³⁸ Ibidem.

dokonywania. Nieuczynienie zadość temu warunkowi stanowi najczęstszą przyczynę niezgodności przepisów prawnych z art. 49 Konstytucji RP. Naruszenie ma miejsce zarówno wówczas, gdy kwestie zastrzeżone dla ustawodawcy są regulowane w aktach podustawowych (wyr. TK z 21.4.2015 r., U 8/14, OTK-A 2015, Nr 4, poz. 49), jak również wtedy, gdy przyjęte regulacje ustawowe są na tyle nieprecyzyjne, że pozostawiają organom stosującym prawo zbyt dużą swobodę przy rozstrzyganiu o dopuszczalności ingerencji. Taka niejasność przepisów uchybia art. 49, a ponadto art. 31 ust. 3 oraz wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasadzie państwa prawnego (wyr. TK z 20.4.2004 r., K 45/02, OTK-A 2004, Nr 4, poz. 30; zob. też wyr. TK z 30.10.2001 r., K 33/00, OTK 2001, Nr 7, poz. 217).

(...)

Art. 51 ust. 2 Władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym.

Omawiana norma odnosi się do wszystkich jednostek i nie jest związana z posiadaniem statusu obywatela. Tym bardziej zatem, jej stosowanie należy odnosić do osób wykonujących zawody zaufania publicznego oraz ich klientów, tj. korzystający w rozumieniu art. 86a Ordynacji podatkowej.

Ochroną normowaną przez art. 51 Konstytucji RP objęta jest autonomia jednostki względem każdej informacji, bez względu na jej zawartość treściową. Udostępnienie informacji nie musi tym samym narażać jednostki na uczucie wstydu ani skrępowania, ich treść może być całkowicie indyferentna z punktu widzenia moralności czy obyczaju. Przedmiotem ochrony jest bowiem możliwość autonomicznego prowadzenia swych spraw, decydowania o swym życiu, któremu w jak najmniejszym stopniu będzie towarzyszyć ingerencja świata zewnętrznego (zob. wyr. z 12.11.2002 r., SK 40/01, OTK-A 2002, Nr 6, poz. 81).

Rozważając wykładnię art. 51 ust. 1 Konstytucji RP w tym aspekcie, należy uwzględnić, że omawiany przepis reguluje specyficzną formę ograniczenia praw jednostki. Nie chodzi tu bowiem jedynie o ustalenie, w jakich granicach jednostka powinna znosić ingerencję organów władzy publicznej. Chodzi o to, w jakim zakresie organy władzy publicznej mogą zobligować jednostkę do pozytywnego działania, pod rygorem negatywnych skutków prawnych w przypadku niepodporządkowania się temu obowiązkowi. Jak wskazuje TK, nakładanie tego rodzaju obowiązków, wkracza głęboko nie tylko w samą autonomię informacyjną, ponieważ wymaga aktywnego dostarczenia informacji przez jednostkę, w której autonomię wkraczają (wyr. TK z 20.11.2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, Nr 6, poz. 83).

Kluczowy wymóg ustanawiany przez omawiany przepis odwołuje się do pojęcia "niezbędność". Jest to podyktowane dążeniem do ograniczenia pozyskiwania przez władzę publiczną "niekoniecznych, lecz wygodnych" informacji o jednostce. Ani zatem względy celowości, ani wspomnianej "wygody" organów władzy publicznej nie mogą *per se* uzasadnić naruszenia autonomii informacyjnej jednostki (wyr. TK z 20.11.2002 r., K 41/02, OTK-A 2002, Nr 6, poz. 83). Normatywne wyodrębnienie ma - jak w przypadku innych norm wyrażanych przez art. 51 Konstytucji RP - ułatwić dostrzeżenie ingerencji i uprościć przedmiot dowodu, iż ingerencja nastąpiła. Przedmiotem dowodu staje się wówczas tylko to, czy gromadzenie informacji było konieczne, czy też jedynie wygodne lub użyteczne (zob. wyr. TK z: 20.11.2002 r., K 41/02, OTKA 2002, Nr 6, poz. 83; 20.6.2005 r., K 4/04, OTK-A 2005, Nr 6, poz. 64).

Rozstrzygnięcie, czy określone informacje są niezbędne w rozumieniu art. 51 ust. 2 następuje w drodze porównania kolidujących interesów, w nawiązaniu do konstrukcji wykształconej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Jak wskazuje TK, norma wystawiona w art. 51 ust. 2 nie ma charakteru całkowicie samodzielnej. Ustrojodawca nie określił katalogu interesów konstytucyjnie chronionych, które mogą być stawiane na szali. W tym zakresie konieczne jest zatem odwołanie się do ogólnej regulacji art. 31 ust. 3, zgodnie z którą ograniczenia odnośnie do korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie oraz tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, bądź wolności i praw innych osób (wyr. TK z 17.6.2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, Nr 5, poz. 81). Ustalenie niezbędności informacji następuje poprzez porównanie doniosłości gromadzonych informacji (przy uwzględnieniu metod pozyskiwania tych informacji) oraz celu, któremu ograniczenie autonomii informacyjnej ma służyć. Ocena zachowania zasady proporcjonalności powinna być przeprowadzana na podstawie - współstosowanych - przepisów art. 51 ust. 2 oraz art. 31 ust. 3. Innymi słowy, poza koniecznością wskazania interesu mieszczącego się w katalogu zawartym w art. 31 ust. 3, konieczne jest stwierdzenie, że wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), a jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (wyr. TK z 17.6.2008 r., K 8/04, OTK-A 2008, Nr 5, poz. 81).

Art. 58 ust. 1 Każdemu zapewnia się wolności zrzeszania się.

Funkcjonowanie doradztwa podatkowego jako samorządu zawodu zaufania publicznego należy rozpatrywać z punktu widzenia konstytucyjnych zasad ustroju państwowego znajdujących odniesienie do samorządu zawodowego, a dotyczących wolności zrzeszeń. Istotne rozwiązania zawarte w opiniowanej ustawie budzą wątpliwości z tej perspektywy.

Art. 58 Konstytucji zapewnia każdemu, a więc zarówno obywatelom jak innym osobom znajdującym się pod władzą Rzeczypospolitej Polskiej (art. 37 Konstytucji), wolność zrzeszania się. Wprawdzie przepis ten znajduje się w tej części rozdziału II Konstytucji, która zaopatrzona została tytułem "Wolności i prawa polityczne", jednak nie oznacza to wyłączenia spod konstytucyjnej ochrony zrzeszeń nie mających "politycznego" charakteru. Umieszczenie art. 58 Konstytucji w określonej jednostce systematycznej jej tekstu nie może nie pociągać za sobą skutków dla interpretacji tego przepisu, jednak nie powinny to być skutki polegające na zacieśnieniu zakresu wyrażonej w nim normy. Dlatego przyjęć należy, że działalność samorządu doradców podatkowych nie jest wyłączona spod gwarancji, które ustanawia wymieniony przepis Konstytucji RP, skoro w myśl art. 17 ust. 1 ustawy zasadniczej zawody zaufania publicznego podlegają ochronie konstytucyjnej.

Zasada społeczeństwa obywatelskiego (w myśl art. 12 Konstytucji Rzeczpospolita zapewnia wolność tworzenia dobrowolnych zrzeszeń) wymaga, by „obok systemu partii politycznych mogły działać różnego rodzaju inne organizacje zrzeszające obywateli (...) tworzone dla realizacji najróżniejszych interesów i dążeń obywateli”³⁹. Ingerencja władzy publicznej w sferę działalności tych organizacji, których istnienie jest przejawem wolności zrzeszania się określonej w art. 58 Konstytucji RP, nie może być arbitralnym wyrazem woli większości parlamentarnej, ale podlega reglamentacji według zasad ustanowionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W szczególności więc ograniczenie wolności zrzeszania się nie może być dowolne; dopuszczalne jest jedynie ograniczenie „konieczne w demokratycznym państwie”, a zatem proporcjonalne. Ograniczenie może być dokonywane jedynie ze względu na bezpieczeństwo lub porządek publiczny, dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia, ustanawiane tylko w ustawie, nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Dokonane w ustawie wyłączenie obowiązku respektowania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych stanowi ingerencję w wolność zrzeszania się, ponieważ ustawodawca wprowadza w art. 10 ustawy zmianę tożsamości samorządu zawodowego, która jest współistotna dopuszczeniu ograniczenia tajemnicy zawodowej jedynie w postępowaniu sądowym, a nie przez władzę ustawodawczą. Trybunał Konstytucyjny

³⁹ Tak L. Garlicki: *Polskie prawo konstytucyjne*, Warszawa 2006, s. 68.

stwierdził, że warunkiem istnienia „niezależnego od organów władzy publicznej systemu świadczeń pomocy prawnej” jest to, „by osoby potrzebujące mogły w nieskrępowany sposób przekazywać pełne informacje o własnej sytuacji faktycznej i prawnej osobom udzielającym im pomocy”⁴⁰. Znosząc tę właściwość doradztwa podatkowego ustawodawca ingeruje w działalność samorządu doradców podatkowych zmieniając zasady jego działania, których podstawą jest tajemnica zawodowa doradców podatkowych. Ingerencja tego rodzaju nie jest konieczna w demokratycznym państwie, skoro możliwość jej uniknięcia przewiduje dyrektywa (w art. 8ab ust. 5). A zatem ingerencja ta jest niezgodna z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, niezależnie od pozostałych konstytucyjnych przesłanek ograniczania wolności zrzeszeń.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego „osoba szukająca pomocy prawnej decyduje o tym, komu powierza dotyczące jej informacje i ewentualnie o tym, czy zgadza się na dalsze ich ujawnianie, a przedstawiciel zawodu prawniczego (jednocześnie zawodu zaufania publicznego), jako depozytariusz tajemnicy, ma co do zasady obowiązek jej dochowania”⁴¹. Jednakże ustawa zastępuje tę zasadę, należąca do kanonu etyki zawodowej doradcy podatkowego, zasadą ujawniania tajemnicy zawodowej w zakresie wyznaczonym przez art. 10 ustawy, a więc w odniesieniu do schematów podatkowych. Dotychczasowa wolność zrzeszania się w samorządzie zawodowym, respektującym zasady etyki zawodowej, zostaje zastąpiona wolnością zrzeszania się w samorządzie w części ignorującym te zasady. Tego rodzaju ingerencja ustawowa nie odpowiada konstytucyjnym wymaganiom proporcjonalności.

Działalność samorządów zawodów zaufania publicznego to przejaw wolności zrzeszania się chronionej konstytucyjnie (wolność zrzeszania się rozciąga się „na osoby prawne, a także inne podmioty zbiorowe”⁴², a przepisy art. 58 Konstytucji dotyczą wszystkich form zrzeszania się, z wyjątkiem tych, które „ustawodawca konstytucyjny wyłączył wyraźnym przepisem do odrębnego uregulowania”⁴³), a zatem podlegającej ograniczeniom jedynie na zasadach określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP⁴⁴. Naruszenie owych zasad powoduje, że działania władzy ustawodawczej stają się arbitralne, co pozostaje w sprzeczności z zasadą demokratycznego państwa prawnego, która - jak to stwierdził Trybunał Konstytucyjny - wyklucza wszelką arbitralność władzy publicznej⁴⁵.

Państwo ma obowiązek - wynikający z art. 58 Konstytucji RP - sprzyjać zrzeszeniom „zarówno w stanowionym prawie, jak i w polityce krajowej i lokalnej organów

⁴⁰ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 41/05.

⁴¹ Ibidem.

⁴² Tak W. Sokolewicz, *Uwagi do art. 58 Konstytucji RP*, w: L. Garlicki, red.: *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2003, t. III, s. 7.

⁴³ Op. cit., s. 8.

⁴⁴ Op. cit., s. 15.

⁴⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku TK w sprawie o sygn. K 32/04.

państwowych”⁴⁶. Obowiązkiem państwa jest realizacja postanowień ustawy zasadniczej w możliwie najpełniejszym zakresie, gdyż - w myśl jej art. 8 ust. 1 - Konstytucja RP jest najwyższym prawem, a zatem uchwalanie ustawy ograniczającej działalność legalnego zrzeszenia, którego cel lub działalność nie jest sprzeczna z Konstytucją lub ustawą, narusza podstawy konstytucyjnego ustroju państwa.

3) określenie problemu konstytucyjnego i zarzutu niekonstytucyjności oraz wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności

Celem wprowadzenia zakwestionowanych regulacji było przede wszystkim gromadzenie wiedzy dotyczącej działań podatników, którzy osiągają korzyści podatkowe. Efektem pozyskiwania informacji, ma być możliwość szybkiego reagowania oraz ewentualna nowelizacja przepisów oraz zniechęcenie podatników oraz ich doradców do wdrażania u podatników uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania. (zob. uzasadnienie projektu ustawy, druk 2860, s. 117, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>, dostęp: 2 maja 2019 r.). Z uwagi na generalne zdefiniowanie cech rozpoznawczych (część 5. objaśnień), występowanie u danego podatnika cech schematu podatkowego nie powinno być postrzegane jako sytuacja niewłaściwa lub naganna. Uznanie uzgodnienia za schemat podatkowy w rozumieniu przepisów MDR nie jest jednoznaczne z objęciem tego uzgodnienia zakresem zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, szczególnych regulacji przeciwdziałających unikaniu opodatkowania lub też innych właściwych regulacji. Przepisy MDR mają bowiem szerszy zakres zastosowania niż przepisy nakierowane na zwalczanie unikania opodatkowania. Jednocześnie oznacza to, że uzgodnienia dokonywane w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych (a więc niespełniające kryterium „sztucznego sposobu działania” w rozumieniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania) nie są wyłączone z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Wynika to stąd, że Szef KAS oraz służby Ministerstwa Finansów chcą zachować możliwość samodzielnej oceny, czy element sztuczności występuje.

Istota problemu konstytucyjnego w omawianym zakresie sprowadza się do stwierdzenia, czy nałożenie na doradcę podatkowego (promotora lub wspomagającego, o których mowa w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej) obowiązku raportowania schematów podatków naruszającego umocowany konstytucyjnie obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej (art. 17 Konstytucji), w świetle równoległego wprowadzenia takiego obowiązku dla korzystającego jest zgodne z art. 2 (zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa), niezbędne i proporcjonalny w świetle art. 49 i art. 51 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, czy też biorąc pod uwagę cele wprowadzenia

⁴⁶ Por. W. Sokolewicz: op. cit., s. 16.

zaskarżonej regulacji jest wyłącznie wygodne i użyteczne dla ustawodawcy, który będzie wykorzystywał uzyskane dane w celu zwiększania zobowiązań podatkowych jednostek.

Inaczej mówiąc, czy ingerencja ustawodawcy w obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej kształtujący wzajemne prawa i obowiązki stron stosunku prawnego łączącego doradcę podatkowego wykonującego zawód zaufania publicznego z jego klientem została przez ustawodawcę w sposób wystarczający uzasadniona i jest proporcjonalna. Należy zatem rozważyć, czy środki prawne, dla skuteczności których ogranicza się tajemnicę zawodów prawniczych, są niezbędne dla osiągnięcia celu, jakim jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania⁴⁷.

Należy bowiem podkreślić, że zachowanie tajemnicy powinno być rozpatrywane nie tylko jako obowiązek doradcy, ale także jako jego podstawowe prawo i przywilej wobec władz publicznych oraz osób trzecich. Obowiązek zachowania tajemnicy jest bezwzględny. Dotyczy on również sytuacji, w której klient wyraźnie zwolnił doradcę z tego obowiązku. Na marginesie należy dodać, że oświadczenie klienta o zwolnieniu doradcy z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w jego sprawie nie wiąże doradcy. Wręcz przeciwnie, pozostaje ono bezskuteczne wobec doradcy. Obowiązek ustawowy i etyczny ma bowiem pierwszeństwo (D. Szczygiel, komentarz do art. 37, [w:] A. Mariański (red.), Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz, Lex 2015).

W świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 30.07.2014 r., K 23/11, ochrona tajemnicy zawodowej tych podmiotów może być widziana jako przejaw ochrony takich wolności i praw jednostki jak w szczególności: prawa do prywatności, chronione przez art. 47 Konstytucji, autonomii informacyjnej (art. 51 ust. 1 Konstytucji) oraz prawa do obrony i prawa do sądu (odpowiednio: art. 42 ust. 2 i art. 45 ust. 1 Konstytucji).

Nie ulega wątpliwości, na co słusznie wskazuje TK w wyroku z 22.11.2004 r., SK 64/03, że interes osób korzystających z pomocy prawnej może stać w konflikcie z innymi dobrami dotyczącymi interesu całego społeczeństwa. Konflikt ten jest rozwiązywany przez ustawodawcę w różny sposób w zależności od tego, pomiędzy jakimi wartościami konflikt ten zachodzi.

Z tajemnicy zawodowej doradcę podatkowego może zwolnić sąd i to jedynie w wyjątkowych przypadkach, o czym stanowi art. 180 § 2 k.p.k. (gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu). Co istotne, dopuszczalność uchylecia tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego wynika wyłącznie z przepisów Kodeksu postępowania karnego. Unormowań tego rodzaju co art. 180 § 2 k.p.k. nie znajdziemy w procedurze cywilnej, administracyjnej czy w

⁴⁷ W tym kontekście warto wyjaśnić różnicę między niezgodnym z prawem uchylaniem się od opodatkowania a unikaniem opodatkowania, które zdefiniował Sędzia Sądu Najwyższego USA Leamed Hand stwierdzając: „Nie ma nic niemoralnego w takim układaniu swoich spraw, które skutkuje płaceniem tak niskich podatków, jak to tylko możliwe. Każdy tak czyni, bogaty i biedny, obaj mają do tego prawo”.

szczegółności w Ordynacji podatkowej. Jednoznacznie wskazuje to na uznanie przez ustawodawcę szczególnego charakteru tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego poprzez ograniczenie możliwości jej uchylenia do sytuacji wyjątkowych i dotyczących okoliczności wiążących się z naruszeniami porządku prawnego o większej szkodliwości społecznej.

W literaturze wyraźnie podkreśla się przy tym, że przepisy określające wyjątki od obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej osób świadczących pomoc prawną powinny spełniać podstawowe konstytucyjne kryteria oceny. Swoboda ustawodawcy w odniesieniu do ustanawiania ograniczeń ochrony tej tajemnicy nie tylko nie ma charakteru absolutnego, ale jest ograniczona m.in. wymogiem szczególnej dbałości o stanowione normy prawne w tym zakresie. Bezwzględny obowiązek ustawodawcy jest takie ukształtowanie tego rodzaju regulacji prawnych, aby nie było wątpliwości co do ustalenia zakresu tajemnicy zawodowej tych osób w konkretnym przypadku.

Odnosząc powyższe do intencji ustawodawcy jaka towarzyszyła wprowadzeniu jak najszerszego podmiotowo i przedmiotowo obowiązku raportowania schematów podatkowych (tj. wykorzystania tego instrumentu jako źródła informacji dla administracji podatkowej o ewentualnych lukach w prawie umożliwiającą optymalizację podatkową w celu dokonania odpowiednich zmian legislacyjnych)⁴⁸ należy przywołać wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK-A 2002, Nr 6, poz. 83). W orzeczeniu tym Trybunał uznał, że regulacja wprowadzająca powszechny obowiązek składania deklaracji majątkowych nie odpowiada wymaganiom ustanowionym w art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż obowiązki z niej wynikające nie są konieczne do realizacji uzasadnionego konstytucyjnie celu i nie zapewniają jego osiągnięcia, a także z tego powodu, że *"zamierzone potencjalne i hipotetyczne cele usprawnienia pracy aparatu podatkowego pozostają w wyraźnej dysproporcji do ciężaru, jaki stanowi dla osób fizycznych konieczność zgromadzenia niezbędnych danych, opracowania deklaracji, oszacowania całości majątku i wysokie (karalne) ryzyko ich subiektywnie niezawinionej nierzetelności"*. Osiąganie korzyści podatkowych w formie optymalizacji podatkowej (nie przez uchylenie się od opodatkowania) nie stanowi przestępstwa. W omawianym zakresie mamy więc do czynienia z dążeniem do pozyskiwania przez władzę publiczną "niekoniecznych, lecz wygodnych" informacji o jednostce. Jednak względy celowości, ani wspomnianej "wygody" organów władzy publicznej nie mogą *per se* uzasadnić naruszenia autonomii informacyjnej jednostki.

Biorąc pod uwagę powyższe, KRDP stoi na stanowisku, że zakwestionowane przepisy stanowią niezgodną z Konstytucją ingerencję ustawodawcy.

b) niezgodność art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej z art. 2 Konstytucji

⁴⁸ Autorskim pomysłem projektodawców jest przy tym, aby podatnicy raportowali wszystko co może skutkować osiągnięciem korzyści podatkowej, nawet jeżeli działanie podatnika dotyczy korzystania z ulg i preferencji zgodnych z celem ustawodawcy.

1) przywołanie treści kwestionowanego wnioskiem przepisu wraz z jego wykładnią

(treść przepisów - załącznik nr 2)

Zakwestionowane w omawianym zakresie przepisy budzą od momentu wejścia w życie wiele wątpliwości dlatego konieczne stało się wydanie objaśnień w trybie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Objaśnienia liczą ponad 100 stron i zostały wydane 31 stycznia 2019 r. - Informacje o schematach podatkowych (MDR), tj. miesiąc po wejściu w życie kwestionowanych przepisów. Objaśnienia te dotyczą stosowania przepisów pomieszczonych w art. 86a-86o ustawy - Ordynacja podatkowa. Zgodnie z art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy. Zastosowanie się do niniejszych objaśnień powodować będzie więc objęcie zainteresowanego ochroną przewidzianą w przepisach podatkowych.

Jak wynika z ww. objaśnień już na tym etapie stosowanie zaskarżonych przepisów - budzi następujące istotne i zasadnicze wątpliwości interpretacyjne np. w zakresie określenia definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania, wskazania kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji, sposobu i terminu raportowania, zakresu raportowanych informacji, konsekwencji karnych skarbowych niewypetnienia tego obowiązku przez podmioty zobowiązane, w tym w szczególności:

- obowiązków sprawozdawczych osób zatrudnionych lub wykonujących obowiązki na podstawie umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych opracowujących schematy podatkowe na potrzeby danego podmiotu, np. doradcy podatkowi lub radcowie prawni wykonujący czynności doradztwa podatkowego w spółce, której przedmiotem działalności nie są czynności doradztwa podatkowego (tzw. „in house”);
- identyfikacji promotora w przypadku wielości podmiotów,
- identyfikacji promotora - opracowanie uzgodnienia w przypadku braku korzystającego,
- oceny czy dana czynność wykonywana przez podmiot udzielający wsparcia w zakresie kwestii podatkowych będzie prowadziła do uznania go za promotora.

Należy także wskazać, na przepisy art. 86l i art. 86m Ordynacji podatkowej nakładające obowiązki odnośnie do przyjęcia wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych oraz ustanawiające bardzo dolegliwe kary pieniężne za niewywiązywanie się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

W ocenie KRDP - co potwierdziła konieczność wydania i obszerność objaśnień - wszystkie przepisy Ordynacji podatkowej składające się na rozdział 11a tej ustawy dodany z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy art. 3 pkt 22 ustawy nowelizującej nakładające na doradców

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

podatkowych obowiązek raportowania schematów podatkowych są ze sobą w tym zakresie nierozdzielnie związane i cechują się brakiem jasności, precyzyjności i określoności. Zastosowanie zarówno wykładni systemowej, jak i celowościowej nie może bowiem w szczególności doprowadzić do ustalenia katalogu sytuacji, w których: powstaje obowiązek raportowania przez doradcę podatkowego jako promotora lub wspomagającego, przekazanie informacji o schemacie podatkowym - w świetle art. 37 ust. 4 u.d.p. - wymaga zwolnienia z tajemnicy zawodowej, a kiedy nie wymaga (przy czym - co istotne - ustawodawca nie określa formy ani trybu takiego zwolnienia). Tym samym wejście ich w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasadę odpowiedniego *vacatio legis* (art. 2 Konstytucji).

2) przywołanie treści wzorców kontroli wraz z ich wykładnią;

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

W świetle orzecznictwa Trybunału, zasada poprawnej legislacji związana jest funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zgodnie z tymi zasadami, przepisy prawa mają być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Zakres i treść tego obowiązku mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją. Dotyczy to w szczególności zachowania właściwej formy nakładania obowiązków podatkowych, w tym - przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji norm (przepisów) podatkowych oraz respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia przez ustawodawstwo podatkowe art. 64 Konstytucji może zatem dotyczyć nie samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych (zob. wyrok z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153). Swoboda ustawodawcy jest ograniczona „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego” (wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* należy odnosić nie do ochrony adresata normy prawnej przed pogorszeniem się jego sytuacji, ale do możliwości zapoznania się przezeń z nowym przepisem oraz do możliwości adaptacji do nowej regulacji prawnej, a okres tej adaptacji może być różny. Ocena tego, czy w konkretnym wypadku długość przewidzianej *vacatio legis* jest odpowiednia, zależy od wielu okoliczności, zwłaszcza od przedmiotu i treści unormowań przewidzianych w nowych przepisach, w tym od tego, jak bardzo różnią się one od unormowań dotychczasowych (zob. wyrok TK z 25 marca 2003 r., sygn. U 10/01, OTK ZU nr 3/A/2003, poz. 23 i przywołane tam orzeczenia). W kontekście unormowań podatkowych w orzecznictwie Trybunału ukształtowała się reguła miesięcznego okresu dostosowawczego, wynikająca z konieczności publikowania aktów normatywnych nowelizujących regulacje podatkowe najpóźniej miesiąc przed rozpoczęciem roku podatkowego, którego dotyczą. Niemniej jednak, co wymaga podkreślenia, powyższa dyrektywa jest odnoszona przez Trybunał - jak dotychczas - jedynie

do danin wymierzanych w skali rocznej (zob. wyrok z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12, OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113).

Nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* wiąże się z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. wcześniejsze uwagi na temat art. 2 Konstytucji).

W wyr. z 22.9.2005 r. (KP 1/05, OTK-A 2005, Nr 8, poz. 93) TK przypominał, że nakaz zachowania odpowiedniej *vacatio legis* stanowi jedną z norm składających się na treść zasady demokratycznego państwa prawnego i wynika wprost z zasady zaufania do państwa. W wyr. z 12.12.2012 r. (K 1/12, OTK-A 2012, Nr 11, poz. 134) TK podsumował: *"Nakaz zachowania odpowiedniej vacationis legis - okresu "spoczywania" prawa, oddzielającego publikację aktu od jego wejścia w życie - mieści się w zasadach poprawnej legislacji i wynika z zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a jego celem jest zapewnienie adresatom prawa czasu na przystosowanie się do zmienionych regulacji i na podjęcie odpowiednich decyzji co do dalszego postępowania"* (np. wyr. z: 15.12.1997 r., K 13/97, OTK-A 1997, Nr 5-6, poz. 69 i 4.1.2000 r., K 18/99, OTK 2000, Nr 1, poz. 1). W odniesieniu do różnych regulacji *"odpowiednia"* będzie różna *vacatio legis*. Badanie konstytucyjności w tym zakresie następuje *a casu ad casum*. *"Odpowiedniość"* *vacationis legis* należy rozpatrywać w kontekście możliwości zapoznania się z treścią nowych przepisów przez adresatów i pokierowania swoimi sprawami z ich uwzględnieniem (orzecz. TK z 11.9.1995 r., P 1/95, OTK 1995, Nr 1, poz. 3). Ostateczna ocena zależy od całokształtu okoliczności, w tym od przedmiotu i treści nowych unormowań, a także kręgu podmiotów, których dotyczą ustanowione unormowania (tak wyr. TK z: 20.12.1999 r., K 4/99, OTK 1999, Nr 7, poz. 165; 31.1.2006 r., K 23/03, OTK-A 2006, Nr 1, poz. 8; 20.1.2010 r., KP 6/09, OTK-A 2010, Nr 1, poz. 3).

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie wypowiedział się na temat zasady określoności przepisów prawa, zajmując stanowisko, że omawiana zasada jest funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa⁴⁹. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Trybunał podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać

⁴⁹ wyroki TK z dnia: 9 października 2007 r., SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103; 28 października 2009 r., Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138; 13 września 2011 r., P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71.

niepewności co do ciężących na nich obowiązków. Aby ocenić zgodność sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji, istotne są trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie - przepis taki powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw⁵⁰.

Granicy między zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego nie można przy tym wyznaczyć *in abstracto*, gdyż przebiega ona - na co wskazuje TK - w odmienny sposób w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii. Przyjmuje się, że wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim przypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej jednoznaczności i precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności postępowania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.⁵¹

Nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową⁵².

Trybunał Konstytucyjny przypomina również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów

⁵⁰ wyroki TK z dnia: 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 9 października 2007 r., SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007 poz. 103; 3 grudnia 2013 r., P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133.

⁵¹ wyrok TK z dnia 29 lipca 2014 r., P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 (por. także wyroki z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71 i 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80.

⁵² wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127.

podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych⁵³.

Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu. W tym zakresie nie spełnia wymagań konstytucyjnych, co do ograniczania praw i wolności jednostki takie stanowienie podatków, które prowadzi do nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego. Zasada proporcjonalności wywiedziona z art. 2 Konstytucji powinna być przy tym rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji” ustawodawcy. Dotyczy ona bowiem jedynie formalnego sposobu korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej⁵⁴. Jej naruszenie oznacza, że cel regulacji jest zupełnie nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym lub też środki, które mają służyć do jego realizacji, są niewłaściwe i nieefektywne (nieskuteczne, nieprzydatne) lub nadmiernie dolegliwe (represyjne)⁵⁵.

3) określenie problemu konstytucyjnego i zarzutu niekonstytucyjności oraz wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności

Zakwestionowane w pkt b wniosku przepisy weszły w życie z dniem stycznia 2019 r. na mocy ustawy nowelizującej podpisanej przez Prezydenta RP 14 listopada 2018 r., opublikowanej w Dzienniku Ustaw 23 listopada 2018 r. Prace w Sejmie nad projektem ustawy toczyły się od dnia 25 września 2018 r.

KRDP podkreśla, że zgodnie z art. 123 Konstytucji Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustrój i właściwość władz publicznych, a także kodeksów. Regulamin Sejmu oraz regulamin Senatu określają odrębności w postępowaniu ustawodawczym w sprawie projektu pilnego.

W świetle przepisów Regulaminu Sejmu (uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r., MP z 2018 r. poz. 729; dalej: Regulamin Sejmu) uchwalanie projektu ustawy w trybie pilnym m.in. może odbyć się bez dochowania terminów określonych w art. 37 ust. 4 Regulaminu Sejmu (zgodnie z którym pierwsze czytanie może się odbyć nie wcześniej niż siódmego dnia od doręczenia posłom druku projektu, chyba że Sejm lub komisja postanowią inaczej) oraz pilny projekt ustawy Marszałek Sejmu wprowadza do porządku dziennego posiedzenia Sejmu, najbliższego po zakończeniu prac komisji.

⁵³ Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80.

⁵⁴ wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., K 14/11, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 7.

⁵⁵ wyrok TK z dnia 11 lutego 2014 r., P 24/12, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 9.

Choć Konstytucja oraz przywołane wyżej regulaminy Sejmu i Senatu nie określają minimalnego czasu, jaki powinien zostać przeznaczony na debatę parlamentarną nad projektem ustawy, a pośpieszne uchwalanie ustaw może jednak być niezbędne ze względu na stan spraw państwowych, wymogi prawne czy też konkretną sytuację faktyczną, KRDP stoi na stanowisku, że stanowienie prawa podatkowego wymaga szczególnego namysłu, precyzji, analizy i refleksji, nawet wówczas gdy ma stanowić implementowanie dyrektywy. W omawianym przypadku jednak, czas na dokonanie implementacji upływa dopiero 31 grudnia 2019 r. Trudno zatem uznać, że pośpiech ustawodawcy uzasadniony był ważnym interesem publicznym.

Biorąc pod uwagę zakres nakładanych obowiązków na doradców podatkowych (oraz posiadające osobowość prawną podmioty uprawnione do wykonywania czynności doradztwa podatkowego), a przede wszystkim poziom niejasności przepisów przewidziany przez ustawodawcę okres *vacatio legis* był - w ocenie KRDP - niewystarczający. Należy podkreślić, że wątpliwości co do precyzjności kwestionowanych przepisów były także podkreślane w etapie parlamentarnego postępowania legislacyjnego [zob. H. Dzwonkowski, *Ocena skutków regulacji zawartych w rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 2860)*, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/opinieBAS.xsp?nr=2860>, dostęp: 2 maja 2019 r.).

c) niezgodność art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej z art. 22 i art. 65 ust, 1 w związku z art. 2, art. 7, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji

1) przywołanie treści kwestionowanego wnioskiem przepisu wraz z jego wykładnią
(treść przepisu - załącznik nr 2)

2) przywołanie treści wzorców kontroli wraz z ich wykładnią;

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 7. Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Art. 22 Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

Art. 31 ust. 3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

Art. 65 ust. 1 Każdemu zapewnia się wolność wyboru i wykonywania zawodu oraz wyboru miejsca pracy. Wyjątki określa ustawa.

Wykładnia ww. przepisów została przytoczona wyżej.

3) określenie problemu konstytucyjnego i zarzutu niekonstytucyjności oraz wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności;

Praca doradców podatkowych jest działalnością gospodarczą, która podlega ograniczeniom wskazanym w art. 22 Konstytucji RP. Ograniczenia te muszą jednak odpowiadać wymaganiom proporcjonalności wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Naruszenie zasady proporcjonalności ma miejsce w odniesieniu do wprowadzonego przez kwestionowane przepisy ustawy ograniczenia wolności działalności gospodarczej, zarówno prowadzonej przez doradców podatkowych, jak też ich klientów. Polega ono na ekscesywnym, wykraczającym poza regulację zawartą w dyrektywie, stosowaniu schematów podatkowych wedle reguł sprowadzających immanentne ryzyko arbitralizmu w stosowaniu ustawy przez władze publiczne. W myśl orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności stawia „przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby dokonania w danym stanie faktycznym ingerencji w zakres prawa

bądź wolności jednostki. Z drugiej zaś winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Ponadto chodzi tu o środki niezbędne, w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób, bądź w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych dla podmiotów, których prawa lub wolności ulegną ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie”⁵⁶.

W świetle przytoczonego poglądu Trybunału Konstytucyjnego art. 86 a par. 2 ustawy jest zatem niezgodny z art. 22 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

W art. 86 a par. 1 pkt 6 lit. a ustawy uznano za ogólną cechę rozpoznawczą właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że spełniony jest warunek, w myśl którego zobowiązano się „do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej”. Zachowanie tajemnicy zawodowej jest konstytucyjną przesłanką wykonywania zawodu doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego. Mamy zatem do czynienia z przepisem, w którym ustawodawca - naruszając art. 17 ust. 1 Konstytucji RP - nakłada na doradców podatkowych obowiązek wykonywania zawodu niezgodnie z wymaganiami określonymi w ustawie zasadniczej.

Art. 86 a par. 1 pkt 6 lit. a ustawy jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP. Naruszenie zasady demokratycznego państwa prawnego polega w tym przypadku na stworzeniu w ustawie pułapki prawnej dla obywatela; działa on w przekonaniu, że ma do czynienia z osobą, której może powierzyć troskę o swoje własne interesy odróżniające go od interesów państwa - zawsze w granicach obowiązującego prawa. Tymczasem jednak, z woli ustawodawcy, osoba ta jest w istocie - wbrew racjonalnym oczekiwaniom - funkcjonariuszem państwa działającym na koszt obywatela, aczkolwiek niezależnie od jego woli i interesów. Mamy w tym przypadku do czynienia z naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, która zajmuje nadrzędne miejsce w systemie wartości demokratycznego państwa prawnego. Zgodnie z tą zasadą uprawnienia przyznane obywatelom nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych lub niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych, albo wobec niejasnego określenia warunków korzystania z uprawnień. Art. 17 ust. 1 Konstytucji RP ustanawiając możliwość tworzenia zawodów zaufania publicznego przyznał obywatelom prawo do korzystania z pomocy wykonujących te zawody w oparciu o zaufanie, że im tylko powierza swoje sprawy, a nie państwu. Jednakże przedmiotowy przepis ustawy nadaje temu uprawnieniu iluzoryczny charakter, skoro następuje zniesienie obowiązku zachowania tajemnicy

⁵⁶ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. P 2/98.

zawodowej przez doradcę podatkowego. Znajduje to odzwierciedlenie w przepisie art. 86 par. 1 pkt 6 lit. k, w świetle którego w polu działania ustawy znajduje się każdy, o kim należy przyjąć „na podstawie istniejących okoliczności”, że chciałby „rozsądnie działając” zachowania „w poufności wobec osób trzecich” sposobu, „w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej”. Chodzi zatem w istocie o każdego, kto oczekuje pomocy doradcy podatkowego, ponieważ zawód ten polega na ułatwianiu uzyskiwania korzyści podatkowych, nie zaś na wskazywaniu obywatelom w jaki sposób zapłacić wyższe podatki, a to pozwala na respektowanie przez doradców podatkowych tajemnicy zawodowej zgodnie z ustawą. Zasada ochrony zaufania do państwa i prawa określana jest w orzecznictwie Trybunału także jako „zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych. Wyraża się ona w stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny”⁵⁷. Według Trybunału Konstytucyjnego „ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa”⁵⁸. Przedmiotowy przepis ustawy powoduje, że obywatel nie jest w stanie przewidzieć konsekwencji powierzenia swoich spraw doradcy podatkowemu, a nawet jedynie konsultowania się z doradcą podatkowym. Dotyczy to także art. 86 a par. 1 pkt 3 ustawy, zgodnie z którym obowiązek raportowania wprowadzony tą ustawą wynika z samego udostępnienia uzgodnienia lub przygotowania do „wdrożenia uzgodnienia” względnie „dokonania czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia”.

W myśl art. 86 a par. 2 ustawy następuje swoiste nałożenie obowiązków organów państwowych na podmioty zobowiązane przez ustawę do raportowania, co może prowadzić - wobec ryzyka sankcji za zaniechanie raportowania - do przekazywania informacji nie tylko o przypadkach unikania opodatkowania, ale także o przypadkach stosowania obowiązujących przepisów przewidujących ulgi podatkowe. Przedmiotowy przepis jest zatem niezgodny z zasadą określoności prawa, ponieważ odwołuje się do pojęć i konstrukcji niejednoznacznych. Jest zatem niezgodny z art. 2 Konstytucji RP skoro zasada określoności prawa jest - w świetle ugruntowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - nieodzownym elementem zasady demokratycznego państwa prawnego. Przepis uznaje wskazane w nim kryterium głównej korzyści za spełnione, jeżeli „na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym

⁵⁷ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 48/04.

⁵⁸ Ibidem.

nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia”. Treść przepisu wskazuje na arbitralny charakter oceny spełnienia kryterium w nim wskazanego wskutek braku określoności, co jest niezgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego. W myśl tej zasady przepisy prawne muszą być formułowane „w sposób na tyle jasny, aby adresat mógł bez trudności określić prawne konsekwencje swego postępowania”⁵⁹. Przestrzeganie tej zasady musi być egzekwowane zwłaszcza w prawie represyjnym, a taki charakter mają przedmiotowe regulacje ze względu na sankcjonowanie zaniechania raportowania.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa”⁶⁰. Przepisy ustawy, w tym zwłaszcza dotyczące eliminacji tajemnicy zawodowej doradców podatkowych w zakresie schematów podatkowych w sposób wykraczający poza granice wskazane w dyrektywie i wbrew zawartej w art. 8 ab ust. 5 zasadzie respektowania tajemnicy zawodowej, sprowadzają immanentne ryzyko utraty zaufania obywateli do państwa.

Jak wskazuje się w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego, z której wywodzony jest nakaz należytej określoności stanowionych przepisów”⁶¹. W świetle utrwalonej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca „nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki”⁶².

W przypadku przepisu art. 86 a par. 2 ustawy przekroczono poziom niejasności w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym, zarówno w odniesieniu do podatników, jak też ich doradców.

Według Trybunału Konstytucyjnego zasada demokratycznego państwa prawnego obejmuje między innymi wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane

⁵⁹ Tak L. Garlicki: *Polskie prawo konstytucyjne*, Warszawa 2018, s. 79.

⁶⁰ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 7/08.

⁶¹ Tak zwłaszcza w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 53/02.

⁶² Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 33/00.

w sposób poprawny, precyzyjny i jasny⁶³. Poprawność przepisu oznacza „jego prawidłową konstrukcję z punktu widzenia językowego i logicznego i jest warunkiem podstawowym, pozwalającym na ocenę przepisu w aspekcie pozostałych kryteriów - jasności i precyzyjności. Jasność przepisu oznacza jego klarowność i zrozumiałość dla adresatów, którzy mają prawo oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy tworzenia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Z jasnością przepisu jest zaś związana jego precyzja, która „winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie”⁶⁴. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ugruntowane jest przekonanie, że „należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne”⁶⁵.

Przepisy ustawy nie stwarzają możliwości dekodowania z nich jednoznacznych norm prawnych (a także ich konsekwencji) i nie zapewniają dostatecznego stopnia precyzji w ustalaniu ich znaczenia i skutków prawnych, co może prowadzić do niejedności w stosowaniu prawa uzasadniającej jego niekonstytucyjność⁶⁶.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, «naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań»⁶⁷. Trybunał podkreślał wielokrotnie, że „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego”⁶⁸.

Ustawowa regulacja schematów podatkowych wprowadzając nowe rozwiązania w zakresie prawa daninowego ogranicza zarazem wolność działalności gospodarczej prowadzonej przez doradców podatkowych oraz wolność wykonywania przez nich zawodu doradcy podatkowego. Ograniczenia te wprowadzone są jednak w przepisach dotyczących przekazywania informacji o schematach podatkowych sformułowanych w sposób niejednoznaczny, zawartych w rozdziale 11a Ordynacji podatkowej.

⁶³ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. Kp 8/09.

⁶⁴ Ibidem.

⁶⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 6/02.

⁶⁶ Por. L. Garlicki: op. cit., s. 79.

⁶⁷ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 7/08.

⁶⁸ Ibidem.

Ustawa wyłączając obowiązek zachowania przez doradców podatkowych tajemnicy zawodowej ogranicza wolność wykonywania przez nich zawodu określoną w art. 65 ust. 1 Konstytucji RP.

Ograniczenie wolności wykonywania zawodu podlega ograniczeniom przewidzianym w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Ustabilizowane orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego określa przesłanki i model oceny konstytucyjności rozwiązań prawnych, określających sposoby rozwiązywania kolizji konstytucyjnie chronionych dóbr, w odwołaniu do postanowienia art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przepis ten formułuje kumulatywnie ujęte przesłanki dopuszczalności ograniczeń korzystania z konstytucyjnych praw i wolności. Są to: ustawowa forma ograniczenia, istnienie w państwie demokratycznym konieczności wprowadzenia ograniczenia, funkcjonalny związek ograniczenia z realizacją wskazanych w art. 31 ust. 3 wartości (bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób) oraz zakaz naruszania istoty danego prawa lub wolności. Stwierdzenie, że ograniczenia mogą być ustanawiane tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie, nakazuje rozważyć: czy wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest połączona; czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela⁶⁹.

Ograniczenia wolności wykonywania zawodu doradcy podatkowego dotyczące obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych wprowadzone w rozdziale 11 a działu III ordynacji podatkowej i wykraczające poza zakres wyznaczony w dyrektywie nie spełniają przesłanki konieczności w demokratycznym państwie. Ponadto ustawowe zwolnienie doradców podatkowych z obowiązku respektowania tajemnicy zawodowej narusza istotę wolności wykonywania zawodu przez doradcę podatkowego, a więc sądową ochronę tajemnicy zawodowej, z wyjątkiem informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że z tych samych względów, dla których „niedopuszczalne jest odsyłanie w materii podatkowej do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków”⁷⁰. Taki właśnie stan niepewności co do ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego tworzą przepisy o schematach podatkowych. Powoduje to stan scharakteryzowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego jako „stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować

⁶⁹ Tak zwłaszcza w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 42/07.

⁷⁰ Ibidem.

prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego⁷¹.

A zatem przepisy wprowadzające obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych, które ograniczają doradcom podatkowym wolność działalności gospodarczej i wolność wykonywania zawodu, w zakresie, w jakim naruszają zasadę określoności prawa, są niezgodne zarówno z przepisem art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji RP, wymagającym ustawowej regulacji ograniczeń wolności, jak też z zasadą państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

W doktrynie znalazł wyraz pogląd, zgodnie z którym art. 22 Konstytucji wyznacza ramy dopuszczalnych ograniczeń wolności działalności gospodarczej. Bezwzględnym wymogiem formalnym ograniczenia wolności gospodarczej jest forma ustawy. Nakaz wyłączności ustawy, jako warunek ograniczenia działalności gospodarczej, jest jednym ze składników zasady demokratycznego państwa prawnego i obejmuje także nakaz odpowiedniej szczegółowości i kompletności unormowania ustawowego, bez uregulowań blankietowych, delegujących ostateczną regulację ograniczenia wolności działalności gospodarczej do organów władzy wykonawczej bądź samorządu lokalnego⁷². Kwestionowane przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej wprowadzające obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych mają charakter blankietowy i tym samym powodują, że o kształcie ograniczeń wolności działalności gospodarczej zdecydują podmioty stosujące przepisy, które te ograniczenia ustanawiają. Wątpliwa staje się zatem zgodność tak sformułowanych przepisów z art. 7 Konstytucji RP. Według Trybunału Konstytucyjnego „w sferze podatków i danin publicznych jasne określenie przez ustawodawcę wszelkich powinności podatnika wraz z określeniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań relewantnych ma szczególne znaczenie. Stanowi nie tylko konieczny przejaw zasady zaufania obywatela do państwa i prawa, ale również wyraz

⁷¹ Ibidem.

⁷² Por. L. Garlicki: *uwagi do art. 22*, w: L. Garlicki, red.: *Konstytucja RP. Komentarz*, t, IV, Warszawa 2005, s. 12 i nast.

przestrzegania zasady legalizmu, zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach prawa⁷³.

Ograniczenia wolności działalności gospodarczej - także doradców podatkowych - są zgodne z Konstytucją RP, jeśli odpowiadają wymaganiom określonym w ustawie zasadniczej.

Spółeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej (art. 20 Konstytucji). Treść art. 20 Konstytucji pozostaje w organicznym związku z art. 22 Konstytucji, w myśl którego ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny. Według Trybunału Konstytucyjnego wymienione normy konstytucyjne „pełnią dwojaką funkcję: po pierwsze, wyrażają jedną z zasad ustroju gospodarczego; po drugie, stanowią podstawę do konstruowania konstytucyjnego prawa podmiotowego przysługującego jednostce”⁷⁴.

Mamy zatem do czynienia z ograniczeniem przysługującego doradcom podatkowym prawa podmiotowego, które jednak nie ma charakteru absolutnego. W świetle orzecznictwa konstytucyjnego wprowadzone przez ustawodawcę ograniczenie wolności działalności gospodarczej może zostać uznane za konstytucyjnie dopuszczalne wówczas, gdy jest uzasadnione potrzebą ochrony innych konstytucyjnych wartości (dookreślają je postanowienia art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz inne normy konstytucyjne) i tylko ze względu na „ważny interes publiczny”. Wskazuje to na potrzebę respektowania zasady proporcjonalności, według której użyte przez ustawodawcę środki powinny pozostawać w odpowiedniej proporcji do zamierzonego rezultatu⁷⁵.

Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada proporcjonalności, wyznaczająca dopuszczalny zakres ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, wymaga zbadania, czy kwestionowana norma spełnia trzy wymagania: przydatności, konieczności i proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu. Ustanowione ograniczenia spełniają wymóg proporcjonalności, jeżeli: 1) wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności); 2) regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności); a ponadto 3) jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu). Przesłanka „proporcjonalności”, niezbędna dla uznania zasadności wprowadzenia ograniczenia konstytucyjnych wolności, oznacza dla ustawodawcy obowiązek wyboru najmniej dolegliwego środka⁷⁶.

⁷³ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 4/03.

⁷⁴ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. U 7/00.

⁷⁵ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 29/06.

⁷⁶ Ibidem.

Ograniczenia wolności działalności gospodarczej doradców podatkowych mają - w myśl dyrektywy - przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. Dyrektywa dotyczy wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Jednakże ustawa zawiera przepisy wykraczające poza tak określony zakres przedmiotowy dyrektywy - dotyczy to w szczególności art. 86 a par. 1 pkt 6 lit. k ustawy. Ponadto ustawa wprowadza zmianę w ustawie o doradztwie podatkowym, w myśl której obowiązek zachowania przez doradcę podatkowego tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów o schematach podatkowych zawartych w rozdz. 11a działu III Ordynacji podatkowej. Wprowadzona regulacja ustawodawcza zawiera przepisy niezgodne z zasadą określoności prawa, co osłabia jej przydatność dla osiągnięcia zamierzonych skutków. Zniesienie obowiązku zachowania w tajemnicy faktów i informacji, z którymi doradca podatkowy zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu - wbrew dyrektywie - nie służy interesowi publicznemu polegającemu na wykluczeniu unikania opodatkowania, ponieważ podważa możliwości wykonywania zawodu mającego promować prawo podatkowe i ułatwiać jego respektowanie. Efekty przepisów nie pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych na obywateli, ponieważ przepisy są niejednoznaczne i - wbrew dyrektywie - znajdują zastosowanie nie tylko do uzgodnień transgranicznych. Spowodowane nieokreślonością opiniowanych przepisów ustawy zakłócenia w pracy doradców podatkowych mogą osłabić efektywność systemu podatkowego i spowodować dysfunkcyjne następstwa w działalności samorządu doradców podatkowych, który jest instytucją publiczną.

d) niezgodność art. 86a - art. 86o Ordynacji podatkowej z art. 17 ust. 1, art. 45 ust. 1 i art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. Nr 61 z 1993 r., poz. 284), w związku z art. 2 i wstępem do Konstytucji,

1) przywołanie treści kwestionowanego wnioskiem przepisu wraz z jego wykładnią (treść przepisu - załącznik nr 2)

2) przywołanie treści wzorców kontroli wraz z ich wykładnią;

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 17 ust. 1. W drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH

ul. Bitwy Warszawskiej 1920 roku 3/310, 02-362 Warszawa, NIP 526-26-10-268
tel. (22) 578 50 00, fax (22) 578 50 09, biuro@kidp.pl, www.kidp.pl

Art. 45 ust. 1. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd.

Art. 6 ust. 1 Konwencji

3) określenie problemu konstytucyjnego i zarzutu niekonstytucyjności oraz wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności;

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie kilkakrotnie odniósł się do relewantnej w niniejszej sprawie zasady rzetelności i sprawności działalności instytucji publicznych stosując tę zasadę bezpośrednio jako wzorzec kontroli kwestionowanych przepisów⁷⁷, jak i odwołując się do niej pośrednio, dla uzupełnienia argumentacji w zakresie oceny unormowań z innymi wzorcami wyrażonymi w części artykułowej Konstytucji⁷⁸. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego „rzetelność i sprawność działania instytucji publicznych w szczególności zaś tych instytucji, które zostały stworzone w celu realizacji i ochrony praw gwarantowanych przez Konstytucję, należy do wartości mających rangę konstytucyjną. Wynika to jasno z tekstu wstępu do Konstytucji (tzw. preambuły), w którym jako dwa główne cele ustanowienia Konstytucji wymieniono: zagwarantowanie praw obywatelskich oraz zapewnienie rzetelności i sprawności działania instytucji publicznych. Badanie tej działalności nie należy do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego. Może on natomiast, w ramach kompetencji opartej na art. 188 ust. 1 do 3 Konstytucji, oceniać, czy przepisy normujące działalność tych instytucji zostały ukształtowane w sposób umożliwiający ich rzetelne i sprawne działanie. Przepisy, których treść nie sprzyja rzetelności lub sprawności działania instytucji mających służyć ochronie praw konstytucyjnych, stanowią zarazem naruszenie tych praw, a tym samym uzasadnione jest ich uznanie za niezgodne z Konstytucją”⁷⁹. Samorząd doradców podatkowych ma służyć ochronie konstytucyjnego prawa obywateli do pomocy prawnej świadczonej przez doradców podatkowych, współistotnego prawu do sądu, mającego kluczowe znaczenie dla istnienia demokratycznego państwa prawnego. Przepisy rozdziału 11a ustawy Ordynacja podatkowa w zakresie, w jakim rozszerzają zakres obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych poza granice wyznaczone w dyrektywie, a także przepis ustawy znoszący tajemnicę zawodową doradców podatkowych w odniesieniu do informacji o schematach podatkowych są zatem niezgodne z art. 17 ust. 1 i art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przez to, że, tworząc instytucję publiczną w kształcie uniemożliwiającym jej rzetelne i sprawne działanie, naruszają zasady państwa

⁷⁷ Tak przykładowo w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 31/06.

⁷⁸ Tak przykładowo w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. K 14/03.

⁷⁹ Ibidem.

prawnego w zakresie konstytucyjnego prawa obywateli do korzystania z usług samorządu zawodu zaufania publicznego oraz prawa do sądu.

Zadaniem doradców podatkowych jest - w myśl art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o doradztwie podatkowym - reprezentowanie podatników w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych. Zadanie to nie może być wykonane w zakresie, w jakim Ordynacja podatkowa wyłącza zobowiązanie doradcy do zachowania tajemnicy. W ten sposób szanse obywatela w procesie sądowej kontroli decyzji administracyjnych, który ma charakter kontradyktoryjny, zostają istotnie zredukowane. Ponadto, co wymaga podkreślenia, doradca podatkowy może zostać zwolniony z zachowania tajemnicy zawodowej przez sąd, a nie przez ustawodawcę. Ustawowe zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy odbiera prawo do sądu zarówno doradcy, jak i podatnikowi, który wskutek rozstrzygnięcia ustawodawcy traci prawo do tego, by o zachowaniu tajemnicy zawodowej przez jego doradcę podatkowego decydował sąd niezależny od administracji.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego art. 45 ust. 1 Konstytucji („Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”) wyznacza „łącznie z innymi przepisami Konstytucji (w tym przede wszystkim zasadą demokratycznego państwa prawnego) oraz normami Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (która - jako ratyfikowana umowa międzynarodowa - jest częścią krajowego porządku prawnego Rzeczypospolitej) standard ochrony praw jednostki”⁸⁰. W ten sposób elementem prawa do sądu jest prawo do rzetelnego procesu sądowego, które zgodnie z orzecznictwem Europejskiego Trybunału Praw Człowieka składa się z różnych elementów, obejmujących w szczególności prawo do obrony, zasadę równości broni, prawo dostępu do sądów, a także prawo dostępności adwokata zarówno w sprawach cywilnych jak i karnych⁸¹.

Prawo do rzetelnego procesu sądowego wymaga, aby każdy uczestnik postępowania karnego czy cywilnego mógł przedstawić we właściwy sposób swoją sprawę sądowi. To znaczy, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, że z prawa do rzetelnego procesu sądowego „wywieść można - śladem ETPCz - prawo jednostki zaangażowanej w sprawę sądową (także na etapie bezpośrednio poprzedzającym jej wszczęcie, jak i po jej formalnym zakończeniu, ale w związku z nią) do korzystania z profesjonalnej pomocy prawnika. Oczywiście prawo to nie może zostać uznane za materialnie tożsame z prawem do obrony wyrażonym w art. 42 ust. 2 Konstytucji, w związku z czym granice i warunki korzystania z niego mogą być przez ustawodawcę kształtowane odmiennie, a nawet mniej korzystnie w porównaniu z zasadami

⁸⁰ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. SK 10/00.

⁸¹ Por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. K 41/05.

prawa do obrony w postępowaniu karnym”⁸². Trybunał Konstytucyjny stwierdził ponadto, że „z przepisu statuującego prawo jednostek do korzystania z pomocy obrończej trudno jest wyprowadzić konstytucyjne prawo osób pomoc tę świadczących do poszanowania tajemnicy zawodowej”⁸³. W tym kontekście należy jednak wskazać, że prawo doradców podatkowych do poszanowania tajemnicy zawodowej nie wynika z prawa do obrony, ale z tej zasady ustrojowej państwa, jaką jest instytucjonalna rola samorządów zawodów zaufania publicznego i gwarancyjna rola prawa do sądu w demokratycznym państwie prawnym.

e) niegodność art. 28 ustawy nowelizującej z art. 2 Konstytucji

- 1) przywołanie treści kwestionowanego wnioskiem przepisu wraz z jego wykładnią (treść przepisu - załącznik nr 3)
- 2) przywołanie treści wzorców kontroli wraz z ich wykładnią;

Art. 2. Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Wyprowadzona przez TK z zasady demokratycznego państwa prawa zasada zaufania obywatela do państwa stała się podstawą konstytucjonalizacji zasady *lex retro non agit*. Zasada niedziałania prawa wstecz jest dyrektywą postępowania organów prawodawczych, polegającą na zakazie stanowienia nie tylko przepisów prawnych, ale i norm prawnych, które nakazują stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie. Trybunał Konstytucyjny przypomina w swoim orzecznictwie, że zmiany stanu prawnego powinny prowadzić do tego, aby obciążenia związane ze zmianą prawa były proporcjonalnie rozkładane na adresatów norm prawa dotychczasowego i adresatów nowych norm prawnych. Adresatem zasady *lex retro non agit* są również jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ art. 2 Konstytucji RP wyznacza konstytucyjną sytuację prawną nie tylko jednostki, a więc obywateli i osób prawnych, ale również jednostek samorządu terytorialnego (zob. wyr. TK z: 20.1.2010 r., KP 6/09, OTK-A 2010, Nr 1, poz. 3 i 13.3.2014 r., P 38/11, OTK-A 2014, Nr 3, poz. 31). Trybunał w wyr. z 19.11.2008 r. (Kp 2/08, OTK-A 2008, Nr 9, poz. 157), odwołując się do wcześniejszego orzecznictwa, potwierdził, że przepisy działające wstecz można uznać za zgodne z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyjątkowo, pod warunkiem przestrzegania określonych zasad (zob. też wyr. TK z: 3.10.2001 r., K 27/01, OTK 2001, Nr 7, poz. 209;

⁸² Ibidem.

⁸³ Ibidem.

10.10.2001 r., K 28/01, OTK 2001, Nr 7, poz. 212; 6.7.1999 r., P 2/99, OTK 1999, Nr 5, poz. 103; 16.3.2011 r., K 35/08, OTK-A 2011, Nr 2, poz. 11).

Zasada *lex retro non agit* działa w szczególnie silny sposób w tych dziedzinach prawa, gdzie jednostka podporządkowana jest bezpośrednio władztwu państwa. Do takich dziedzin, obok prawa karnego, Trybunał zalicza prawo daninowe. Konstytucja nie pozwala zatem na odniesienie nowego, niekorzystnego, reżimu odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe do zobowiązań powstałych przed jego wejściem w życie. Podatnik podejmujący ryzyko niepłacenia podatku czyni to w świadomości zagrażającej mu odpowiedzialności. Retroaktywna modyfikacja, i to w sposób pozwalający na drastyczne wkroczenie w sferę majątku podatnika, nie byłaby możliwa do pogodzenia z zasadą demokratycznego państwa prawnego (orzeczenie TK z dnia 18 października 1994 r., K 2/94).

3) określenie problemu konstytucyjnego i zarzutu niekonstytucyjności oraz wskazanie argumentów lub dowodów na poparcie zarzutu niekonstytucyjności;

W ocenie KRDP zakwestionowany przepis, w zakresie, w jakim zobowiązuje promotora lub wspomagającego będącego doradcą podatkowym do przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej jest niezgodny z Konstytucją, gdyż narusza zasadę *lex retro non agit*.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego zasada *lex retro non agit*, wywodzona z art. 2 Konstytucji, stanowi istotny składnik zasady zaufania obywateli do państwa. Zasada niedziałania prawa wstecz polega na tym, aby „nie stanowić prawa, które nakazywałoby stosowanie nowo ustanowionych norm do sytuacji zaistniałych przed wejściem ich w życie. Odstępstwo od tej zasady dopuszczalne jest wtedy, gdy jest to konieczne w celu realizacji wartości konstytucyjnej, ocenionej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji, a także jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa”⁸⁴.

Na tle opiniowanego przepisu nie sposób wskazać okoliczności, które w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego usprawiedliwiałyby odstępstwo od zasady *lex retro non agit*. W szczególności nie przemawia za takim działaniem konieczność realizacji innej wartości lub zasady konstytucyjnej, równoważnej z zasadą zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem. Problem, którego regulacja retroaktywna dotyczy, nie był ustawodawcy nieznany przed uchwaleniem ustawy. Ważny interes publiczny, jakim jest uszczelnianie systemu podatkowego, można pogodzić z interesem jednostek nie odstępując

⁸⁴ Tak w uzasadnieniu wyroku w sprawie o sygn. P 43/07.

od reguł przyzwoitej legislacji przez respektowanie zasady prospektywności prawa, kluczowej w prawie finansowym⁸⁵.



Prof. dr hab. Adam MARIĄSKI

**Przewodniczący Krajowej Rady
Doradców Podatkowych**

⁸⁵ Por. L. Garlicki: Polskie prawo konstytucyjne, Warszawa 2018, s. 77.