

T R A N S K R Y P C J A
ROZPRAWY PRZED TRYBUNAŁEM KONSTYTUCYJNYM
z dnia 23 lipca 2024 r.
w sprawie o sygn. K 13/20

Rozprawie przewodniczy Sędzia TK Bartłomiej Sochański.

Przewodniczący:

Otwieram rozprawę przed Trybunałem Konstytucyjnym, w składzie tu obecnym, w sprawie wniosku Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zbadanie zgodności trzech grup przepisów:

1. art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa „dodanych 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 w związku z art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym w brzmieniu nadanym przez ustawę z 23 października 2018 r. w zakresie, w jakim wykonanie dyspozycji tych przepisów odnośnie do przekazania informacji o schemacie podatkowym skutkuje obowiązkiem naruszenia tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego” z art. 2, art. 17 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 i art. 58 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
2. art. 86a-86o ustawy – Ordynacja podatkowa, dodanych przez art. 3 pkt 22 ustawy z 23 października 2018 roku:
 - a) „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*” z art. 2 Konstytucji RP,
 - b) 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,
 - c) z art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności w związku z art. 2 i Preambułą oraz art. 17 ust. 1 i art. 45 ust. 1 Konstytucji;
3. art. 28 ustawy z dnia 23 października 2018 r. „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 wejście w życie ustawy z 23 października 2018 r.” z art. 2 Konstytucji.

Na rozprawę stawili się, w imieniu wnioskodawcy – pan mecenas dr Bartosz Kubista, adwokat, doradca podatkowy.

Pan Bartosz Kubista:

Pełnomocnictwo w aktach, Wysoki Trybunale.

Przewodniczący:

Jest w aktach, panie mecenasie. W imieniu Sejmu, nie stawił się nikt – Sejm został prawidłowo powiadomiony o rozprawie, w imieniu Prokuratora Generalnego – też nikt się nie stawił, Prokurator został również powiadomiony prawidłowo. Trybunał informuje, że rozprawa transmitowana jest w Internecie.

Zanim przejdę może spraw formalnych, chcę poinformować państwa, że dzisiaj w godzinach rannych wpłynął do Trybunału Konstytucyjnego wniosek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej o wyłączenie z orzekania w tej sprawie pana sędziego Justyna Piskorskiego. Również w dniu dzisiejszym Trybunał w składzie trzech sędziów wniosek ten rozpatrzył i wniosek oddalił.

Chciałbym zapytać, czy w tym stanie rzeczy są jakieś inne formalne wnioski?

Pan Bartosz Kubista:

Dziękuję, Wysoki Trybunale.

Przewodniczący:

Przystępujemy do wysłuchania uczestników postępowania. Udzielam głosu panu pełnomocnikowi, bardzo proszę.

Pan Bartosz Kubista:

Dziękuję, Wysoki Trybunale.

[słysząc niezrozumiałą wymianę zdań pomiędzy sędziami składu orzekającego]

Przewodniczący:

Bardzo proszę, przepraszam, chodziło o kolejność pewnych formalnych procedur, które będziemy prowadzić.

Pan Bartosz Kubista:

Oczywiście, Wysoki Trybunale, jestem tego świadomy. Wysoki Trybunale, oczywiście w pierwszej kolejności nie pozostaje mi nic innego, jak w pełni przychylić się do wniosku o zbadanie zgodności, a w zasadzie niezgodności z Konstytucją przepisów ustawy, które zostały przez Przewodniczącego wysokiego składu przed chwilą wymienione. Wysoki Trybunale, stoję tutaj dziś przed Wysokim Trybunałem w imieniu Krajowej Rady

Doradców Podatkowych nie tylko jako adwokat, ale również – no może i przede wszystkim – jako doradca podatkowy. Członek i przedstawiciel zawodu zaufania publicznego, który z racji pełnionej przez siebie misji, jaką jest stanie na straży podatników i ochrona ich obowiązków i praw w stosunku do prawa podatkowego, został najbardziej dotknięty przez wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego regulacji w zakresie raportowania schematów podatkowych MDR. Regulacji kontrowersyjnej od samego początku, regulacji wadliwej, nieprecyzyjnej i co mam ogromną oczywiście nadzieję wykazać podczas dzisiejszej rozprawy, niekonstytucyjnej w swym obecnym kształcie i treści. Nim przejdę, Wysoki Trybunale, do omawiania samych zarzutów wniosku o stwierdzenie niezgodności ustawy z Konstytucją, jak i podstaw, których Krajowa Rada Doradców Podatkowych upatruje się właśnie w sprzeczności regulacji MDR z naszą ustawą zasadniczą, chciałbym poruszyć najpierw trzy kwestie, które zwłaszcza w kontekście zasady proporcjonalności, Wysoki Trybunale, uważam, że będą miały zasadniczy wpływ na treść mojego dalszego wyводу.

Po pierwsze, Wysoki Trybunale, występowanie u podatnika schematu podatkowego czy uzgodnienia będącego w rozumieniu wymienionych wcześniej przepisów schematem podatkowym nie jest czynnością nielegalną, nie jest czynnością sprzeczną z prawem. Co więcej, schemat podatkowy ze swojego założenia nie jest również automatycznie ukierunkowany na unikanie opodatkowania, które przypominam, inaczej niż kwestia uchylania się od opodatkowania, również działanie polegające na unikaniu opodatkowania, tych znamion nielegalności, sprzeczności z prawem nie nosi. Można więc założyć, że schemat podatkowy z samego swojego założenia i istoty nie jest właśnie czynnością niewłaściwą czy też naganną. Definicja schematu podatkowego w swojej aktualnej treści jest bowiem zdecydowanie szersza niż definicja sztucznego działania, która ma się wiązać właśnie z chęcią unikania opodatkowania, zgodnie z przepisami art. 119a i następnych Ordynacji podatkowych. Oznacza to, Wysoki Trybunale, że przeważająca większość raportowanych dziś uzgodnień, jako schematy podatkowe, tak naprawdę nawet nie zmierza do unikania opodatkowania. Po prostu raportowane są działania podatników, które nie są podejmowane ani w celu unikania opodatkowania, a już tym bardziej nie w celu uchylania się od tegoż.

Wskazane zdecydowanie odróżnia naszą przedmiotową sprawę od tej, która zawisła przed laty przed Wysokim Trybunałem, w sprawie zgodności z Konstytucją regulacji, które wyłączały z zakresu tajemnicy zawodowej kwestie związane z przeciwdziałaniem praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. W tamtej sprawie bowiem, Wysoki Sądzie, kiedy

mówimy o praniu pieniędzy, kiedy mówimy o finansowaniu terroryzmu, z kwestią tajemnicy zawodowej skonfrontowany został obowiązek przekazywania informacji o przestępstwach o niezwykle wysokim ciężarze gatunkowym. Sytuacja ta natomiast nie ma miejsca w niniejszej sprawie i próżno więc w tym zakresie szukać jakis analogii.

Po drugie, Wysoki Trybunale, zachowanie przez doradców podatkowych tajemnicy zawodowej, immanentnie związane z istotą zawodu doradcy podatkowego, jest obowiązkiem, a nie uprawnieniem doradcy podatkowego. Z zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego może zwolnić wyłącznie sąd i – to w aktualnie obowiązującym stanie prawnym – wyłącznie w ramach procedury karnej. Dysponentem tej tajemnicy zawodowej nie jest w szczególności ani doradca podatkowy, ani klient, który – zgodnie z ugruntowanym w tym zakresie orzecnictwem dotyczącym podobnych spraw – nie jest w stanie do zwolnienia skutecznego doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej, nawet gdyby było to w pewnym zakresie korzystne dla tegoż klienta. Z tego też względu, Wysoki Sądzie, przepraszam, Wysoki Trybunale, bardzo przepraszam, za z gruntu wadliwe należy uznać naruszenie, czy wprowadzenie do art. 86b i 86d Ordynacji podatkowej, instytucji, która niejako upoważnia czy umożliwia zwolnienie z tajemnicy zawodowej promotora czy wspomagającego, będącego również doradcą podatkowym, z zachowania tejże tajemnicy przez klienta wedle jego woli.

I po trzecie wreszcie, Wysoki Trybunale, jakichkolwiek podstaw naruszenia tajemnicy zawodowej doradców podatkowych próżno szukać w normach dyrektywy rady 2018/822, zwanej w skrócie dyrektywą DAC6, która niejako na gruncie unijnym zobowiązała Polskę do wprowadzenia regulacji związanych z raportowaniem uzgodnień transgranicznych do polskiego prawa podatkowego. Wysoki Trybunale, art. 8ab ust. 5 wspomnianej dyrektywy wprost bowiem stanowi, że jeżeli w państwie członkowskim, w którym wdrażane mają być czy implementowane postanowienia dyrektywy, obowiązuje tajemnica zawodowa zawodów zaufania publicznego, postanowienia dyrektywy w żaden sposób nie zobowiązują państw członkowskich do naruszenia tejże zasady. Co więcej, z art. 8ab ust. 5 dyrektywy wprost wynika, że jej implementacja powinna szanować kwestie tajemnicy zawodowej pełnomocników profesjonalnych. Tymczasem polski ustawodawca, implementując wspomnianą dyrektywę, postąpił z goła odwrotnie, wprost wprowadzając do ustawy o doradztwie podatkowym m.in. regulację wyłączającą zastosowanie tajemnicy zawodowej do kwestii związanych z raportowaniem schematów podatkowych MDR. W tym samym, w ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, wnioskodawczyni, próżno szukać również jakkolwiek oparcia dla wdrożenia czy zaimplementowanie regulacji

dotyczącej zgłaszania schematów podatkowych w polskim prawie podatkowym, w tej konkretnej treści do polskiego prawa podatkowego.

Po tych trzech krótkich wprowadzeniach, które uważam, że dobrze było żebyśmy ustalili na początku, gdyż będą miały wpływ na dalszą część wywodu, pozwolę już sobie za zgodą Wysokiego Trybunału przejść do samego wywodzenia podstaw, w których upatruje się Krajowa Rada Doradców Podatkowych niezgodności spornych przepisów z polską ustawą zasadniczą – Konstytucją. Wysoki Sądzie, jak już zostało wspomniane, zaskarżone przepisy przewidują możliwość zwolnienia doradcy podatkowego, będącego w układzie raportowania schematów podatkowych, albo promotorem albo wspomagającym, z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i określają sytuacje, w których przekazanie takiego raportu nie stanowi naruszenia prawnie chronionej tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych uważa, że oba wskazane zjawiska czy oba instrumenty przewidziane w spornych regulacjach należy postrzegać, jako zagrożenie dla fundamentalnej dla zawodu doradcy podatkowego zasady, jaką jest tajemnica zawodowa i obowiązek jej przestrzegania. Tajemnica zawodowa, Wysoki Trybunał, bez wątplenia musi być uznana jako jeden z podstawowych filarów, na których opiera się wykonywanie zawodu doradcy podatkowego, czy oczywiście w bardzo zbliżonych okolicznościach, adwokata i radcy prawnego. Jest ona chroniona przez art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym i zapewnia, że klienci doradców podatkowych mogą otwarcie, bez obaw, bez żadnych przeszkód dzielić się z doradcami podatkowymi istotnymi faktami związanymi z ich sprawą podatkową w nadziei i w pewności, że dane te pozostaną poufne i będą chronione i nie zostaną udostępnione na zewnątrz.

Wysoki Trybunał, w związku z czym myślę można uznać, że ta tajemnica jest po prostu nieodzownym elementem profesjonalnej relacji doradca podatkowy-klient, gwarantującym, że informacje, które w tym zakresie są przekazywane pozostają właśnie chronione. Ta tajemnica, choć oczywiście dziś ze względu na przedmiot naszej skargi głównie konfrontujemy kwestie regulacji MDR z przepisami dotyczącymi wykonywania zawodu doradcy podatkowego, ale tajemnica zawodowa funkcjonuje jako fundament wykonywania zawodu również w innych zawodach zaufania publicznego, w tym prawniczych, jak np. tajemnica adwokacka czy tajemnica radcy prawnego. Jest ona nie tylko gwarancją bezpieczeństwa klienta, ale można więc powiedzieć, że pewnego rodzaju fundamentem, najistotniejszym punktem naszej etyki zawodowej, chroniąc klienta przed jakimikolwiek konsekwencjami negatywnymi udzielenia czy podzielenia się z doradcą

podatkowym swoistymi informacjami, dotyczącymi jego sprawy. Ta tajemnica zapewnia właśnie, że kwestie te zostaną w pełni poufne.

Jak już zostało wspomniane, ta tajemnica nie jest ustanowiona czy nie została ustanowiona dla klienta. Tak naprawdę stanowi ona swego rodzaju pewien fundament tego, w jaki sposób wykonywane są zawody zaufania publicznego. Można więc powiedzieć, że ona nawet funkcjonuje w interesie publicznym, jako pewnego rodzaju wartość stanowiąca istotny element prawidłowego wykonywania tego zawodu publicznego. Skoro ten obowiązek, Wysoki Trybunał, jest nierozzerwalnie związany z pełnieniem funkcji zaufania publicznego, to należy więc w takim razie stwierdzić, że również zasługuje on na ochronę z perspektywy postanowień polskiej ustawy zasadniczej. Istnienie tajemnicy zawodowej i przestrzeganie obowiązku tajemnicy zawodowej jest obwarowane – dla wykonujących te zawody – bardzo restrykcyjnymi sankcjami – sankcjami karnymi. Oczywiście również odpowiedzialnością cywilną względem klienta, czy też odpowiedzialnością dyscyplinarną.

Z tego też względu, Wysoki Trybunał, Krajowa Rada Doradców Podatkowych uważa, że ograniczanie czy wpływanie na zakres tej fundamentalnej dla zawodu doradcy podatkowego zasady nie powinno następować w sposób nieograniczony. Wręcz przeciwnie, Wysoki Trybunał, uważamy, że niedopuszczalne jest wprowadzanie ograniczeń, które nie są niezbędne dla realizacji założonych celów i interesu publicznego, a służą tylko i wyłącznie osiągnięciu celów wygodnych dla władzy czy ułatwiających wykonywanie tejże władzy, co – jak mam nadzieję również dzisiaj dowieść – następuje w tej konkretnej sytuacji i stanowiło podstawę wprowadzenia spornych regulacji do polskiego prawa podatkowego.

Z tej wspomnianej perspektywy, Wysoki Trybunał, uważamy, że ingerencja w ową fundamentalną dla doradców podatkowych zasadę, właśnie może mieć miejsce wyłącznie w szczególnie uzasadnionych wypadkach, gdy to naruszenie – biorąc pod uwagę m.in. dyspozycję art. 31 ust. 3 Konstytucji – jest niezbędne i proporcjonalne w danych okolicznościach. Tymczasem, Wysoki Trybunał, z sytuacją taką bez wątpienia nie mamy do czynienia w przedmiotowej sprawie. Inaczej niż miało to miejsce w również przytoczonej już dzisiaj kwestii przeciwdziałania praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu, przy raportowaniu schematów podatkowych wprowadzenie obowiązku informowania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o tychże schematach, nie miało na celu ani redukcji zagrożenia, ani walki z podejmowanymi w tym zakresie przestępstwami, ani uniemożliwiania wprowadzania do obrotu prawnego środków pochodzących w tym zakresie z przestępstwa. Wręcz przeciwnie, Wysoki Trybunał, z uzasadnienia ustawy nowelizacyjnej wynika, że celem wprowadzenia tego obowiązku było: możliwość szybkiego

reagowania i ewentualnej nowelizacji przepisów oraz zniechęcenie podatników i ich doradców do wdrażania uzgodnień mogących stanowić unikanie opodatkowania. To unikanie opodatkowania, o którym jak już miałem okazję wspomnieć, nie jest zachowaniem nielegalnym czy sprzecznym z prawem ze swojej podstawy.

Wysoki Trybunale, w ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, te cele przyświecające kwestionowaniu wprowadzanych przepisów nie mogą być uznane w żadnym wypadku za wystarczające do tak istotnego naruszenia, do tak istotnej ingerencji w istotę wykonywania zawodu podatkowego, jakim jest tajemnica zawodowa i nie mogą być uznane za wartości wystarczające do naruszenia tejże fundamentalnej zasady, w świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tym samym należy więc uznać, że zaskarżone przepisy, wspomniane właśnie regulacje art. 31 ust. 3 Konstytucji, naruszają w szczególności... nie wytrzymują konfrontacji z przewidzianą w tejże regulacji zasadą proporcjonalności. Zgodnie ze wskazaną zasadą, ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i oczywiście wyłącznie wówczas, gdy są konieczne w demokratycznym państwie prawnym, dla celów wprost w art. 31 ust. 3 wskazanych – próżno szukać tam chęci zapewnienia możliwości ustawodawcy szybszej reakcji na uzgodnienia mogące stanowić przejawy unikania opodatkowania – i oczywiście nie mogą naruszać istoty wolności i praw tychże.

Ograniczenia te, Wysoki Sądzie, Wysoki Trybunale, bardzo przepraszam, czy owa zasada proporcjonalności powinna być więc rozumiana w tym zakresie jako ogólne sformułowanie zakazu nadmiernej ingerencji ustawodawcy w prawa i wolności jednostki. W związku z czym, z art. 31 ust. 3 wynika, że w zasadzie, aby można było mówić o zgodności regulacji z zasadą proporcjonalności, konieczne jest spełnienie 3 elementów. Po pierwsze, dana regulacja ma doprowadzić do realizacji zamierzonych elementów, jest niezbędne wprowadzenie jej dla ochrony interesu publicznego, czyli musi być to w tym zakresie konieczne i po trzecie, że efekty będą pozostawały w proporcji do ciężarów nakładanych na jednostki w związku z regulacją.

Wysoki Trybunale, uważamy, że sporna regulacja tak naprawdę nie spełnia żadnego z tych elementów. Próżno szukać konieczności wprowadzenia regulacji akurat w tym kształcie, gdyż walka z unikaniem opodatkowania może być realizowana również na inne sposoby, biorąc pod uwagę zwłaszcza szereg instrumentów, które aktualnie muszą podatnicy raportować czy przekazywać do Krajowej Administracji Skarbowej i ustanowienie naruszającego tajemnicę zawodową instrumentu raportowania schematów podatkowych, w tej treści, po prostu konieczne nie jest. Mamy również poważne obawy co do tego,

czy spełnia ono zamierzoną regulację. Potem jeszcze, w toku mojej dzisiejszej wypowiedzi, kilka przykładów tego działania, ale 4 lata stosowania przepisów o raportowaniu schematów podatkowych wskazały na to, że czasami regulacje te sprowadzane są do absurdu, a podatnicy, jak i ich reprezentanci niejako w obawie przed niezwykle surowymi sankcjami związanymi z nieprawidłowościami w raportowaniu schematów podatkowych MDR, czasami raportują pewne elementy na wyrost czy z obawy.

Dość wskazać o takich przykładach, że czasami jako schemat podatkowy traktuje się wzięcie samochodu w leasing czy skorzystanie wprost z przewidzianych w prawie podatkowym ulgi, która została wprost przez ustawodawcę zapewniona. Trudno więc zastanawiać się w tym wypadku, Wysoki Trybunale, czy faktycznie taki był cel i zamierzenie i czy faktycznie przepisy, w zakresie raportowania schematów podatkowych MDR, nie są stosowane w sposób wypaczony.

Wysoki Trybunale, naruszenie tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego ingeruje niejako w zakres i swobodę wykonywania zawodu doradcy podatkowego w ramach samorządu doradców podatkowych. W związku z czym uważamy również, że ingeruje w art. 17 Konstytucji, gwarantujący właśnie prawo do wykonywania zawodu publicznego. Rzecz jasna w art. 17, jak również w innych przepisach Konstytucji próżno szukać regulacji, która wprost odnosiłaby się do tego, że tajemnica zawodowa jest elementem czy jest koniecznym warunkiem wykonywania zawodu publicznego. Sądzę również, że również z orzecznictwa Wysokiego Trybunału wynika, że jest to właśnie jedna z fundamentalnych i immanentnych zasad, które powinny być powiązane z wykonywaniem tego zawodu i jako takie powinny właśnie zostać respektowane, i znajdować ochronę w zakresie art. 17 Konstytucji.

W ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, przepisy dotyczące raportowania schematów podatkowych w żadnym razie nie mogą być uznane jako spełniające wymóg wprowadzenia ich właśnie jako koniecznych, adekwatnych i proporcjonalnych do zamierzonego celu, jakim jest zwalczanie nadużyć podatkowych. Ustawodawca, Wysoki Trybunale, nie wskazał żadnych rzetelnych dowodów wskazujących na istnienie zagrożenia dla polskiego systemu podatkowego. Takich, które uzasadniałyby tak dalece idącą ingerencję w tajemnicę zawodową. Wątpliwości budzi również wspomniana wcześniej adekwatność tych przepisów w kontekście osiągnięcia zamierzonego celu. Z uzasadnienia do projektu ustawy nowelizującej wynika bowiem, że w tym zakresie właśnie celem wprowadzonych regulacji było wspomniane już wcześniej ułatwienie wykonywania obowiązków przez organy Krajowej Administracji Skarbowej i przyspieszenie reakcji

polskiego aparatu podatkowego na związane z tym naruszenia. Wydaje mi się, Wysoki Trybunał, że uprawnione jest zatem twierdzenie, że wykonywanie zaskarżonej regulacji czy wykonywanie zaskarżonej regulacji miało na celu wyłącznie implementowanie do polskiego porządku podatkowego, miało na celu wyłącznie zwiększenie wygody polskiego aparatu skarbowego i zmierzało... miał być czymś, co jest dla ustawodawcy i Krajowej Administracji Skarbowej użyteczne, wygodne, a nie niezbędne.

Wysoki Trybunał, uważamy również, że w okolicznościach sprawy nie ma żadnej możliwości na to, żeby w jakikolwiek sposób zrównoważyć dążenia ustawodawcy, wspomniane wcześniej, do zapewnienia sobie większej, tak naprawdę, kontroli nad uzgodnieniami realizowanymi przez podatników z tak fundamentalną zasadą, jak tajemnica zawodowa. Wysoki Trybunał, Krajowa Rada Doradców Podatkowych stoi na stanowisku, że cele, jakie przyświecały wprowadzeniu spornej regulacji w żaden sposób nie pozostają proporcjonalne, właśnie, do ingerencji w tak fundamentalne prawo i tak immanentną, podstawową zasadę dla wykonywania zawodu doradcy podatkowego, jakim jest tajemnica tegoż zawodu.

Wreszcie, Wysoki Trybunał, uprawnione jest również twierdzenie, że przepisy i regulacje dotyczące raportowania schematów podatkowych MDR naruszają wynikającą z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania do państwa i prawa. Zgodnie z obowiązującą zasadą, obywatele muszą mieć pewność, że prawo jest tworzone, stanowione w sposób przejrzysty, stabilny, przewidywalny, że mają moc ufać stanowionemu w tym zakresie prawu, z jednej strony wiedząc o tym, że ich prawa będą chronione, z drugiej natomiast, że obciążające ich obowiązki będą adekwatne, sprawiedliwe, ale co również istotne, wykonalne. Osoba będąca adresatem norm prawnych musi być w stanie precyzyjnie zweryfikować, czego ten obowiązek dotyczy, czy faktycznie jest adresatem tego obowiązku czy nie oraz w jaki sposób obowiązek ten powinien być zrealizowany. Regulacje dotyczące raportowania schematów podatkowych, Wysoki Trybunał, nie spełniają tej zasady ze względu na sposób ich ukształtowania, ich treść. Tak naprawdę wielu podatników wciąż – po ponad czterech latach od wprowadzenia spornej regulacji do polskiego porządku prawnego – ma wątpliwości co do tego w jaki sposób zrealizować swój obowiązek, czy faktycznie temu obowiązkowi podlega i czy realizowane przez nich działania mogą być uznane za przejaw schematu podatkowego, za spełniające przesłanki uznania uzgodnienia za schemat podatkowy czy też nie.

Wysoki Trybunał wielokrotnie zauważał, że w demokratycznym państwie prawnym stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela. Obywatel powinien mieć więc

pewność tego, że układa w swoje sprawy pewnego rodzaju zaufanie, że działając w ten, nie inny sposób nie naraża się na negatywne skutki swoich decyzji, niemożliwe do przewidzenia. Tymczasem, Wysoki Trybunał, w przypadku regulacji dotyczących raportowania schematów podatkowych wielu podatników nie wie, czy uzgodnienie, z którym mają do czynienia, czy podejmowane przez nich działania stanowią schemat podatkowy czy też nie. Istniejące w tym zakresie wątpliwości w zasadzie podzieliły podatników na dwie grupy. Pierwszą, tych, którzy dla świętego spokoju – można byłoby powiedzieć – z ostrożności raportują w zasadzie uzgodnienia, które nie mogą być uznane racjonalnie za schematy podatkowe, obawiając się jednak surowych sankcji. Druga to te kategorie podatników czy ich pełnomocników profesjonalnych, w tym również doradców podatkowych, którzy po szczegółowej analizie tychże regulacji tak naprawdę nie mają pewności, czy na pewno ich uzgodnienie spełnia kryterium głównej korzyści połączone z ogólną cechą rozpoznawczą, a może szczególną cechą rozpoznawczą lub inną szczególną cechą rozpoznawczą, która również czyha, Wysoki Trybunał, na podatków.

Użycie w tych przepisach norm niedookreślonych, nieprecyzyjnych, wyrażeń wieloznacznych sprawia, że tak naprawdę zastosowanie tych przepisów w sposób precyzyjny staje się niemożliwe. Regulacje odwołują się do testu idealnego, działającego zgodnie z prawem i kierującego się racjonalnymi celami przedsiębiorcy, podatnika, który nie działa w przeważającej mierze w związku z celami podatkowymi. Wspomagającym, którymi również mogą być doradcy podatkowi w układzie raportowania schematów podatkowych, każe się zastanawiać, czy w niektórych sytuacjach – cytując – istnieją uzasadnione podstawy ku temu by przypuszczać, że dane uzgodnienie może spełniać normy czy przesłanki uznania za schemat podatkowy. Jednocześnie wskazuje, że jeżeli wspomagający w sposób błędny oceni, czy miał uzasadnione podstawy ku temu by przypuszczać, może ponosić z tego tytułu odpowiedzialność. Ta bowiem obwarowana jest tym, że te przypuszczenia miał, albo powinien je w obiektywnym rozumieniu mieć.

Wysoki Trybunał, w takim układzie trudno mówić o zastosowaniu regulacji precyzyjnych, jednoznacznych, które pozwalają podatnikom prawidłowo zweryfikować zakres ich obowiązków. Aby więc ocenić zgodność tego... jakiegokolwiek sformułowania z wymaganiami poprawnej legislacji, tymczasem muszą być spełnione 3 założenia. Przepis, który ogranicza konstytucyjne prawa i wolności musi być formułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić kto i w jakiej sytuacji podlega tymże ograniczeniom. Przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, by zapewniona była jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. I po trzecie wreszcie, Wysoki Trybunał, przepis taki powinien być

tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić tę regulację. Wskazane wnioski czy wskazane twierdzenia w żaden sposób nie dają się pogodzić z omawianą w tym zakresie regulacją w zakresie raportowania schematów podatkowych.

Przepisy są bowiem sformułowane w sposób ogólnikowy i nieprecyzyjny w taki sposób, że nie tylko sami podatnicy, ale również specjaliści z zakresu prawa podatkowego nie są w stanie precyzyjnie i prawidłowo określić zakresu ich zastosowania ani zweryfikować, czy faktycznie ciąży na nich obowiązek zaraportowania. Niech najdobitniejszym dowodem tej nieprecyzyjności, pochodzącym, Wysoki Trybunale, z Ministerstwa Finansów – podmiotu, który odpowiadał niejako za wprowadzenie tych przepisów – niech będzie, Wysoki Trybunale, to, że na miesiąc po wprowadzeniu spornych regulacji Ministerstwo Finansów opublikowało liczące 100 stron objaśnienia dotyczące stosowania tychże przepisów. Nie więcej..., bo przepisy te weszły w życie 1 stycznia 2019 roku; 31 stycznia 2019 roku Ministerstwo Finansów niejako przyznając się do istniejących w tym zakresie wątpliwości opublikowało – powtórzę raz jeszcze – 100 stronicowy dokument objaśnień sugerujący jak te przepisy powinny być interpretowane.

Co więcej, Wysoki Trybunale, nawet w samych objaśnieniach Minister Finansów wielokrotnie potwierdzał, że istnieją poważne wątpliwości co do zasad interpretacji tych przepisów. Między innymi dotyczą one podstawowych elementów regulacji. Co jest definicją schematu podatkowego, jakie są przesłanki raportowania, jaki jest krąg podmiotów mających raportować, jaki jest zakres raportowanych informacji, czy w jakim wypadku mogą lub nie mogą być ponoszone konsekwencje karnoskarbowe podejmowanych działań. Wysoki Trybunale, są to podstawowe elementy tejże regulacji, które z perspektywy samej treści ustawy nie były do wywiedzenia i konieczne było wydanie bardzo obszernych wyjaśnień w tym obszarze.

Co jest jednak, Wysoki Trybunale, poważnym problemem to to, że nawet pomimo wydania owych objaśnień tak naprawdę stosowanie tych przepisów wciąż budzi liczne wątpliwości. Głównie z tego powodu, Wysoki Trybunale, że w ramach przepisów o schematach podatkowych, ich raportowaniu tak naprawdę ustawodawca przerzucił obowiązek organów państwa, weryfikowania, czy dane czynności są czy nie są przejawem unikania opodatkowania na podmioty, które mają te przepisy stosować i są przez te przepisy ograniczane. W efekcie więc prowadzi to – i na to wskazują właśnie doświadczenia z czterema latami stosowania tych regulacji – na to, że wobec ryzyka bardzo restrykcyjnych sankcji, wprowadzonych do polskiego prawa, sankcji karnoskarbowych, raportowane

są właśnie tak absurdalne rezultaty, jak zawarcie umowy leasingu, wybór degresywnej a nie liniowej metody amortyzacji, skorzystanie z ulgi podatkowej, czy wybór jednej z trzech form opodatkowania działalności gospodarczej. Wysoki Trybunał, trudno oczekiwać, że otrzymywanie podobnych zgłoszeń o wzięciu samochodu leasing przez podatnika było zamierzeniem ustawodawcy i pozostaje zgodne z celami, które w tym zakresie były... jakie przyświecały w tym zakresie wprowadzeniu regulacji. Tymczasem, nie da się ukryć, że cztery lata doświadczeń z tymi przepisami doświadczają nam tylko i wyłącznie podobnych dowodów, podobnych zachowań podatników w tym zakresie. Z tego względu, przedmiotowy przepis musi być, Wysoki Trybunał, uznany za niezgodny z zasadą określoności prawa, bowiem odwołuje się do pojęć i konstrukcji tak niejednoznacznych, że w zasadzie nie tyle utrudniających, co uniemożliwiających prawidłowy sposób zastosowania tych przepisów, z tego względu powinny być te przepisy uznane za niedopuszczalne w systemie demokratycznego państwa prawa.

Wreszcie, Wysoki Sądzie, Wysoki Trybunał, o niekonstytucyjności obowiązujących regulacji świadczy również naruszenie konieczności zapewnienia odpowiedniego okresu *vacatio legis*. Wprowadzone przepisy zostały wdrożone z zachowaniem wyłącznie miesięcznego *vacatio legis* w tym obszarze – około miesięcznego. O ile oczywiście Wysoki Trybunał we wcześniejszych sprawach podatkowych uznawał w zakresie podatków raportowanych w okresach rocznych, że miesięczny okres *vacatio legis* może być uznawany za wystarczający, nie oznacza to, Wysoki Trybunał, automatycznie, że również w przedmiotowej sprawie należy uznać, że okres miesięczny jest z automatu niejako wystarczający do uznania, że to *vacatio legis* było wystarczające. Wysoki Trybunał, uważamy, jako Krajowa Rada Doradców Podatkowych, że w tym konkretnym przypadku zapewnienie podatnikom wyłącznie miesiąca na zapoznanie się ze wspomnianymi regulacjami, dostosowanie się do ich raportowania, zwłaszcza że zaraportowaniu powinny ulegać nie tylko uzgodnienia wykonywane po wejściu w życie ustawy, ale również dokonane na kilka miesięcy przed jej wejściem w życie. Czyli, w ciągu miesiąca podatnicy i ich przedstawiciele musieli nie tylko zweryfikować, czy działania podejmowane przez nich na przyszłość będą spełniały definicję schematu podatkowego, po drugie zaś, musieli zastanowić się, czy ich działania z ostatniego półrocza w zakresie schematów transgranicznych również czasem takich przesłanek nie spełniały. Biorąc pod uwagę terminy raportowania schematów podatkowych, istniejące wątpliwości, brak precyzji wspomnianych przepisów, należy uznać, że w tym konkretnym przypadku, ten około miesięczny termin na dostosowanie się do nowych regulacji był z gruntu niewystarczający

Nie można również uzasadniać, Wysoki Trybunale, takiego pośpiechu w zakresie stanowienia tychże przepisów wymaganiami unijnymi. W tym bowiem zakresie warto zważyć, że Polska była jednym z pierwszych, o ile nie pierwszymi krajami członkowskimi, która zdecydowała się na wprowadzenie tychże regulacji. Czas na ich implementację do krajowych porządków prawnych obowiązywał do końca 2019 roku, czyli polski ustawodawca dysponował jeszcze rokiem czasu na to, żeby nad tymi przepisami popracować i je dostosować. Zaskoczenie polskich podatników, Wysoki Trybunale, było tym większe, że przepisy wspomnianej wcześniej dyrektywy zobowiązują państwa członkowskie wyłącznie do wdrożenia obowiązku raportowania schematów transgranicznych. W momencie więc, kiedy prowadzone były prace nad dyrektywą, wszyscy specjaliści z zakresu prawa podatkowego, z Polski czy z innych krajów członkowskich, mogli przewidywać, że regulacje również będą obowiązywały w zakresie wymaganym przez dyrektywę, a więc dotyczyły tylko i wyłącznie raportowania schematów podatkowych transgranicznych.

Tymczasem, polski ustawodawca podatkowy zdecydował się na wprowadzenie do polskiego porządku prawa podatkowego również obowiązku raportowania działań typowo krajowych, co w znacznie szerszym zakresie niż wymaga tego dyrektywa, zostało wprowadzone do polskiego prawa podatkowego. I co również wywołało niemały szok wśród polskich podatników ze względu na to, że musieli tak naprawdę również przygotować się na realizację przepisów w innym obszarze niż wymagało tego prawo unijne i jeżeli mogli śledzić tylko i wyłącznie postępowania Parlamentu, Komisji i Rady Unii Europejskiej w zakresie przygotowania dyrektywy, jej treści, polska regulacja mogła być dla nich zaskoczeniem, co uzasadniało wprowadzenie dłuższego okresu *vacatio legis*. Zwłaszcza, Wysoki Trybunale, że przepisy te, jak również wspominałem, również wprowadzają do polskiego prawa podatkowego regulacje o charakterze retroaktywnym. Polscy podatnicy nie zostali bowiem zobligowani tylko i wyłącznie do tego, aby raportować schematy podatkowe na przyszłość od daty wejścia w życie ustawy, ale zobligowani byli cofnąć się w czasie i zaraportować również uzgodnienia, w której jakiegokolwiek czynności zostały podjęte w stosunku do uzgodnień transgranicznych, w zasadzie pół roku wcześniej – do 25 czerwca 2018 roku.

Wysoki Trybunale, w ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych takie działanie ustawodawcy wskazuje na to, że wdraża ona do polskiego porządku podatkowego przepisy naruszające fundamentalną zasadę *lex retro non agit*. Naruszenie zasady zakazu retroaktywności przepisów oczywiście w niektórych sytuacjach jest dopuszczalne i mogłoby

być uzasadnione, natomiast, Wysoki Trybunał, w ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych ta konkretna sytuacja, chęć zapewnienia możliwości szybszej kontroli na działania podatników, czy zwiększenia poziomu wiedzy Krajowej Administracji Skarbowej o uzgodnieniach dokonywanych przez podatników nie mogą zostać uznane za wystarczającą podstawę do tego, żeby w zasadę *lex retro non agit* w tym obszarze ingerować.

Biorąc pod uwagę, Wysoki Trybunał, również ugruntowane orzecznictwo Wysokiego Trybunału, ustawodawca nie powinien stanowić prawa, które nakazywałoby właśnie stosowanie ustanowionych norm do sytuacji obowiązujących przed wejściem w życie. Z tego też względu należy uznać, że obowiązujące regulacje nie tylko co do samej ich treści, przedmiotu brzmienia, ale również w obszarze procedury ich wprowadzenia nosiły wady, które decydują... i o tym, że przepisy te powinny być uznane za niezgodne z Konstytucją.

Przechodząc do podsumowania, Wysoki Trybunał, biorąc pod uwagę przedstawioną tu, dziś, jak i we wniosku o zbadanie niezgodności ustawy z Konstytucją, argumentację i stanowisko, Krajowa Rada Doradców Podatkowych uważa, że sporne przepisy należy uznać za niezgodne z Konstytucją w zakresie wskazanym w skardze czy w moim dzisiejszym wywodzie. Przepisy zobowiązujące doradców podatkowych do przekazywania informacji o schematach podatkowych naruszają, w ocenie Krajowej Rady Doradców Podatkowych, fundamentalne zasady konstytucyjne, jak zasada proporcjonalności, zasada zaufania obywatela do państwa, ingerują w fundamentalną dla wykonywania zawodu doradcy podatkowego zasadę tajemnicy zawodowej, również ingerując w prawo do prywatności naszych klientów, prawo do poufności komunikacji klienta z doradcą podatkowym, jak również naruszając zasadę zaufania obywatela do państwa i prawa, czy ingerującą w wywiedzioną z art. 51 ust. 2 zasadę autonomii informacyjnej, zobowiązując w sposób nieproporcjonalny podatników do ujawniania informacji o ich życiu gospodarczym w sposób, który nie jest w tym zakresie wymagany. Biorąc pod uwagę te i inne argumenty, które zostały dzisiaj przytoczone, Wysoki Trybunał, nie pozostaje mi nic innego, jak w ślad za wnioskiem o stwierdzenie niezgodności spornej ustawy z Konstytucją, wnieść o uznanie, że zaskarżone i sporne przepisy rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, jak również przepisy je wprowadzające są niezgodne z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej.

Biorąc pod uwagę właśnie sprzeczność z tymi fundamentalnymi zasadami, przedstawioną wyżej argumentację, wnoszę zatem jak we wniosku o stwierdzenie niezgodności ustawy z Konstytucją. Dziękuję Wysoki Trybunale.

Przewodniczący:

Bardzo dziękuję, panie mecenasie. W imieniu Sejmu nie zostało przedstawione żadne stanowisko. Sejm nie zechciał się odnieść do wniosku, natomiast pan Prokurator Generalny stanowiskiem z kwietnia tego roku odniósł się do wniosku – przepraszam, z roku ubiegłego – i bardzo bym poprosił o zreferowanie tego stanowiska przez pana sędziego sprawozdawcę, prof. Rafała Wojciechowskiego.

Sędzia Rafał Wojciechowski:

Bardzo dziękuję, panie przewodniczący. 26 kwietnia 2023 roku Prokurator Generalny przedstawił następujące stanowisko: przepisy art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, aktualny adres publikacyjny, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm. w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym w zakresie, w jakim zobowiązują doradcę podatkowego do przekazania informacji o schemacie podatkowym, zwalniając owego doradcę z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej są zgodne z zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz z art. 47, art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Po drugie, przepisy art. 86 a do 86o ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa są zgodne z art. 22, art. 65 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej w związku z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Po trzecie, przepis art. 86a § 2 ustawy wymienionej w pkt 2 jest zgodny z zasadami poprawnej legislacji, określoności przepisów prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Po czwarte, przepis art. 48 pkt 1 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 w związku z przepisami art. 86a – 86o ustawy wymienionej w pkt 2, jest zgodny z nakazem zachowania odpowiedniego okresu *vacatio legis* przy wprowadzaniu w życie przepisów prawa, wyrażonym w art. 2 Konstytucji. Po piąte, przepisy art. 28 ust. 1 i ust. 3 ustawy zmieniającej wymienionej w punkcie poprzedzającym są zgodne z art. 2 Konstytucji. I po szóste, w pozostałym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie

postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Tak brzmi stanowisko Prokuratora Generalnego.

Przewodniczący:

Dziękuję bardzo. Ja rozumiem, panie mecenasie, że panu to stanowisko jest znane, zostało doręczone?

Pan Bartosz Kubista:

Tak, Wysoki Trybunale.

Przewodniczący:

W pańskim obszernym wystąpieniu, wstępnym, pan również poszerzał swoje pisemne stanowisko czy pisemne stanowisko wnioskodawcy. Rozumiem, że pan się po części też odniósł do tego stanowiska pana Prokuratora. Czy jeszcze znajduje pan jakieś fragmenty, w których pan szczególnie chciałby się odnieść do tego stanowiska Prokuratora Generalnego?

Pan Bartosz Kubista:

Wysoki Trybunale, może w jednej kwestii. W swoim stanowisku Prokurator Generalny wskazał między innymi, że nie widzi podstaw, aby Wysoki Trybunał uznał w tym zakresie, że ze złożonego wniosku o zbadanie niezgodności ustawy z Konstytucją nie została w należyty sposób uargumentowana kwestia naruszenia prawa do sądu. Tymczasem, Wysoki Trybunale, w swoim stanowisku Prokurator wskazał wprost, że między innymi prawo do sądu obejmuje prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnej z wymogami sprawiedliwości i jawności – w tym między innymi sprawiedliwości proceduralnej. Tymczasem, w naszym wniosku o stwierdzenie niezgodności ustawy z Konstytucją zostało wskazane wprost, że naruszenie w tym zakresie również art. 45 Konstytucji, Krajowa Rada Doradców Podatkowych wykazuje w tym, że w przypadku, w którym wyeliminować tajemnicę zawodową i poufność strony postępowania z jej pełnomocnikiem profesjonalnym, trudno mówić o zrealizowaniu i spełnieniu tejże zasady sprawiedliwości.

Przewodniczący:

Bardzo dziękuję. Na tym etapie postępowania członkowie składu orzekającego mogą skierować pytania do pana.

Pan Bartosz Kubista:

[...]

Przewodniczący:

Nie ma innych uczestników postępowania, więc pan będzie adresatem tych pytań. Proszę bardzo, czy sędzia sprawozdawca?

Sędzia Rafał Wojciechowski:

Tak, bardzo dziękuję. Chciałbym zapytać pana mecenas, bo wśród wartości konstytucyjnych wymienionych przez pana mecenas było też prawo do prywatności. Także chciałem zapytać, w jaki sposób zdaniem wnioskodawcy te kwestionowane przepisy naruszają konstytucyjnie chronione prawo do prywatności? Czyli tu pytanie o sposób.

Drugie, pan mecenas wskazywał, że właśnie co do transgranicznych schematów była regulacja Unii Europejskiej. Pytanie, czy... tu widzę w 2022 roku właśnie się wypowiedział Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej też co do tych regulacji unijnych i właśnie w jaki sposób tam rozstrzygnął problematykę raportowania uzgodnień podatkowych wobec konieczności zachowania tajemnicy zawodowej. Tak dla porównania z tą regulacją unijną, którą tak chętnie zastosowano w prawie polskim. Tak szybko, jak pan mecenas wskazywał.

Pan Bartosz Kubista:

Nie da się ukryć. Wysoki Trybunał, w pierwszej kolejności, odnosząc się do kwestii zasady prawa do prywatności. Wywodzimy i uważamy, że jednym z elementów prawa do ochrony życia prywatnego, które powinno obejmować nie tylko i wyłącznie nasze życie prywatne prywatne, ale również życie ekonomiczne i gospodarcze. Jest prawo do tego, aby dana osoba, w tym momencie w centrum tejże regulacji, powinien być postawiony nasz klient, ma również prawo, jako podatnik, ma również prawo do tego, aby ujawnić tylko i wyłącznie informacje, które w tym zakresie są faktycznie wymagane i które sam chce ujawnić, a jeżeli w grę wchodzi w tym zakresie jakakolwiek, Wysoki Trybunał, ingerencja w prawo prywatności, powinny to być działania podejmowane w sposób równie zgodnie z zasadą proporcjonalności i niezbędne do tego, żeby takie prawo naruszyć.

Wysoki Trybunał, aktualnie obowiązujące przepisy przewidują, że jeżeli promotor, w tym np. doradca podatkowy, powoła się na tajemnicę zawodową, np. stwierdzając, że nie może być z niej skutecznie zwolniony przez podatnika, jako korzystającego, istnieje w tym zakresie obowiązek ku temu, aby przygotował promotor pełną treść zgłoszenia schematu podatkowego, a następnie przekazał ją korzystającemu, czyli podatnikowi, aby ten w oparciu o przygotowany tak schemat podatkowy samodzielnie takie zgłoszenie przygotował i zaraportował, podpisując je. Można więc powiedzieć, Wysoki Trybunał, że aktualne regulacje przewidują, że jeżeli pełnomocnik profesjonalny powoła się na tajemnicę zawodową, obowiązek zaraportowania, niejako doniesienia na samego siebie,

do tego jakie są podstawy podejmowanych przeze mnie, jako podatnika, działań gospodarczych, spada na tegoż podatnika. Z tego też względu można powiedzieć, że w pewnym zakresie stanowi naruszenie tejże autonomii... ma stanowić naruszenie tejże autonomii informacyjnej, zobowiązując podatnika do przekazywania władzy informacji, które nie są niezbędne dla prawidłowej realizacji funkcji państwa, a zmierzają tylko i wyłącznie – właśnie jak zostało już wspomniane – do zwiększenia tego stopnia wygody.

Jeżeli zaś chodzi, Wysoki Trybunale, o kwestie raportowania schematów podatkowych transgranicznych. Oczywiście, Krajowa Rada Doradców Podatkowych pozostaje świadoma tego, że norma i wymóg stosowania jednak uzgodnień krajowych transgranicznych jest w tym zakresie przewidziana przez regulacje unijne. Natomiast również z orzecznictwa Wysokiego Trybunału wynika wprost, że polska Konstytucja stanowi pewnego rodzaju minimum ochrony, które powinno być gwarantowane każdemu obywatelowi, osobie pozostającej pod władzą Rzeczypospolitej Polskiej, z tego względu nie można tym powiedzieć, że tylko i wyłącznie z tego, że zostało uchwalone prawo wspólnotowe, albo że przewidziany jest obowiązek jego implementacji prowsólnotowej, wykładni tego prawa, można w tym zakresie nie oglądać się na wymagania polskiej Konstytucji i gwarancję i ochronę praw, i wolności obywateli oraz jednostek.

Z tego też względu, Wysoki Trybunale, uznajemy, że nawet biorąc pod uwagę wypowiedź Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który w pewnym zakresie wskazał na istotność w tym zakresie raportowania, w pewnym obszarze schematów transgranicznych, chciałbym podnieść dwie kwestie. Pierwsza, w żaden sposób, Wysoki Trybunale, nie narusza to wynikającego z art. 8ab ust. 5 uprawnienia polskiego ustawodawcy, żeby jednak poszanował prawo i tajemnicę zawodową doradcy podatkowego. Po drugie, Wysoki Trybunale, w żaden sposób nie może to być uznane za wystarczające do tego, aby wskazać, że jakiegokolwiek normy w tym obszarze mogą kwestionować te, wynikające z polskiej ustawy zasadniczej, która zawsze gwarantuje ten minimalny stopień ochrony również dla polskich podatników.

Z tego też względu, Wysoki Trybunale, uważam, że biorąc pod uwagę regulacje, wspomnienie o tym, że polski ustawodawca zdecydował się wdrożyć i zaimplementować te przepisy – proszę mi wybaczyć kolokwializm – lepiej niż dyrektywa przewiduje, nie powinno stanowić w tym zakresie podstawy do oceny ku temu, czy tylko i wyłącznie schematy krajowe czy transgraniczne w tym obszarze powinny być uznane za niezgodne z polską ustawą zasadniczą. Dziękuję.

Przewodniczący:

Bardzo dziękuję. Panie sędzio, bardzo proszę.

Sędzia Justyn Piskorski:

Panie mecenasie, ja, mając świadomość wprowadzie, że poruszamy się tutaj w granicach kontroli takiej czysto abstrakcyjnej i od tej strony nie kwestionując absolutnie też wniosku, chciałbym spytać o to, czy pan mecenas i Krajowa Rada Doradców Podatkowych ma jakąś wiedzę na temat wymiaru statystycznego, na temat również tego wymiaru faktycznego problemów, które powstają przy ewentualnym stwierdzeniu naruszenia obowiązku raportowania schematów podatkowych. Czy ewentualnie wiadomo jaka jest skala kar orzekanych w przypadku takich...?

Pan Bartosz Kubista:

Wysoki Trybunale, przyznam uczciwie, że nie dysponuje osobiście tymi statystykami. Mogę natomiast również jako adwokat i doradca podatkowy, który reprezentuje podatników w podobnych sprawach, podzielić się swoimi osobistymi refleksjami. Po pierwsze musimy pamiętać o jednej kwestii, że względu na trwającą pandemię, obowiązek raportowania schematów podatkowych został zawieszony w zasadzie na okres całego... cały okres zagrożenia nie tylko epidemii, jak i również zagrożenia epidemicznego, co wpłynęło w pewnym zakresie na odroczenie tego rodzaju obowiązków. Niemniej, z naszej praktyki dostrzegamy, że sytuacja, w których Krajowa Administracja Skarbowa wejdzie w wiedzę ku temu, że zrealizowane jest pewne uzgodnienie, a to nie zostało zaraportowane, również stosowane są w tym zakresie instrumenty prawa karnoskarbowego i próba pociągnięcia do odpowiedzialności się pojawia.

Na ten moment, Wysoki Trybunale, nie mamy żadnej prawomocnie zakończonej sprawy w naszej kancelarii. Natomiast toczony w tym zakresie się znajdują, więc mogę powiedzieć, że nie jest to tylko i wyłącznie całkowicie abstrakcyjna norma. Zaznaczam jednak, że nie mogę wypowiadać się i przenosić swojego doświadczenia na doświadczenie ogólne, gdyż statystykami takimi, podczas tego posiedzenia, najzwyczajniej nie dysponuję.

Sędzia Justyn Piskorski:

Dziękuję bardzo.

Pan Bartosz Kubista:

Dziękuję Wysoki Trybunale.

Przewodniczący:

Dziękuję uprzejmie.

Pan Bartosz Kubista:

Dziękuję.

Przewodniczący:

Trybunał nie ma więcej pytań. Winien jestem państwu jeszcze informacje, że zgodnie z ustaloną praktyką rozprawa jest transmitowana w Internecie. Zdaje się, że nie uczynił tego na początku postępowania, a obecnie proszę o krótkie wnioski końcowe. Już pan mecenas zechciał wygłosić taki wniosek na koniec swojego wystąpienia.

Pan Bartosz Kubista:

Wysoki Trybunale, oczywiście nie będę już powtarzać swojego długiego wystąpienia wstępnego. W tym zakresie, oczywiście, w pełni podtrzymuję wyrażone wcześniej stanowisko oraz argumentację i – Wysoki Trybunale – wnoszę w ślad za wnioskiem o zbadanie niezgodności z Konstytucją za uznanie, że wskazane we wniosku przepisy, czyli art. 86b, 86d, e i f pozostają niezgodne ze wskazanymi tam art. 2 i art. 17 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3, art. 47, art. 49, art. 52 ust. 1 i art. 58 ust. 1 Konstytucji w zakresie, w którym naruszają obowiązek zachowania tajemnicy doradcy podatkowego przez osobę wykonującą ten zawód, art. 86a do 86o, czyli całej regulacji rozdziału 11a Ordynacji podatkowej, regulującego raportowanie schematów podatkowych ze względu na ich nierozzerwalne związanie, za uznanie, że są one niezgodne z art. 2 Konstytucji ze względu na naruszenie zasady *vacatio legis*, art. 86a do 86o za niezgodne z art. 22 i art. 65 ust. 1 Konstytucji oraz art. z 2, art. 7, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji w zakresie, w jakim ingerują one w prawo do wykonywania zawodu oraz prowadzenia działalności gospodarczej przez doradców podatkowych oraz art. 86a do 86o za niezgodnych z art. 2 Konstytucji, art. 41 ust. 1 Konstytucji oraz art. 28 i art. 48 regulujących wprowadzenie tejże instytucji do polskiego porządku podatkowego ze względu na retroaktywność ich stosowania oraz również naruszenie zasady *vacatio legis*. Dziękuję, Wysoki Trybunale.

Przewodniczący:

Bardzo dziękuję. Trybunał Konstytucyjny uznaje sprawę za dostatecznie wyjaśnioną do wydania orzeczenia. Na tym zamykam dzisiejszą rozprawę. Trybunał udaje się na naradę. Ogłoszenia orzeczenia nastąpi w dniu dzisiejszym, na tej Sali, o godzinie 14.00.