



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 12 sierpnia 2024 r.

Pozycja 66

## WYROK

z dnia 23 lipca 2024 r.

Sygn. akt K 13/20

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bartłomiej Sochański – przewodniczący  
Stanisław Piotrowicz  
Justyn Piskorski  
Julia Przyłębska  
Rafał Wojciechowski – sprawozdawca,

protokolant: Michał Rylski,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy, na rozprawie w dniu 23 lipca 2024 r., wniosku Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zbadanie zgodności:

- 1) 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.), 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 (Dz. U. poz. 2193) w związku z art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377, ze zm.) 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 – art. 86o ustawy – Ordynacja podatkowa, dodanych przez art. 3 pkt 22 ustawy z 23 października 2018 r.:
  - 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,
  - 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, 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 preambułą oraz art. 17 ust. 1 i art. 45 ust. 1 Konstytucji,
- 3) art. 28 ustawy z 23 października 2018 r. „w zakresie, w jakim zobowiązuje promotora lub wspomagającego będących doradcami podatkowymi do prze-

kazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy [z 23 października 2018 r.]”, z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

**1. Art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f w związku z art. 86a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.) oraz w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2117, ze zm.) w zakresie, w jakim tworzą wobec doradców podatkowych objętych tajemnicą zawodową obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym oraz nie określają dostatecznie przesłanek i trybu wyłączenia lub zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 oraz z art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 47 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

**2. Art. 28 ust. 3 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. poz. 2193) w zakresie, w jakim zobowiązuje promotora będącego doradcą podatkowym do przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schemacie podatkowym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10 ustawy – Ordynacja podatkowa innym niż schemat podatkowy transgraniczny w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 ustawy – Ordynacja podatkowa, który został wdrożony przed wejściem w życie ustawy z 23 października 2018 r., jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.**

Ponadto p o s t a n a w i a:

**umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

## UZASADNIENIE

### I

1. W piśmie z 17 grudnia 2019 r. Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: wnioskodawca) złożyła wniosek o zbadanie zgodności: 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 podatkowa, o.p.), 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 (Dz. U. poz. 2193; dalej: ustawa nowelizująca) w związku z art. 37 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 377, ze zm.; dalej: u.d.p.) w brzmieniu 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”, 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,

b) art. 86a – art. 86o o.p., dodanych 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*”, z art. 2 Konstytucji,

c) art. 86a – art. 86o o.p., dodanych przez art. 3 pkt 22 ustawy nowelizującej 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 o.p., dodanych przez art. 3 pkt 22 ustawy nowelizującej z art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. zmienionej następnie Protokołami nr 3,5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284; dalej: Konwencja) w związku z art. 2 i preambułą oraz art. 17 ust. 1 i 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 [dalej: Szef KAS] informacji o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej”, z art. 2 Konstytucji.

1.1. Wnioskodawca motywował swój wniosek koniecznością sprawowania przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych (dalej: izba) pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Wnioskodawca uzasadniał taki pogląd faktem, że do zadań statutowych izby należy m.in. ochrona interesów zawodowych doradców podatkowych, sprawowanie nadzoru nad należyтым wykonywaniem zawodu przez członków izby i przestrzeganiem przez nich zasad etyki zawodowej oraz podejmowanie działań mających na celu kształtowanie wizerunku izby oraz wizerunku doradcy podatkowego, jako osoby wykonującej zawód zaufania publicznego. Wnioskodawca stwierdził również, że zawód doradcy podatkowego stanowi zawód zaufania publicznego, a co za tym idzie, izba stanowi samorząd zawodu zaufania publicznego w myśl art. 17 ust. 1 Konstytucji

Zdaniem wnioskodawcy jako organ izby może wystąpić on z wnioskiem do Trybunału i zakwestionować konstytucyjność tych aktów normatywnych, które dotyczą wykonywania zawodu doradcy podatkowego, zwłaszcza w aspekcie nałożonych na członków korporacji obowiązków i przyznanych im uprawnień. Wnioskodawca sprawuje pieczę nad należyтым wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego, a występując o ochronę interesów związanych z zawodem wykonywanym przez członków izby, działa w interesie ochrony interesów korporacyjnych.

W ocenie wnioskodawcy obszarem, nad którym izba powinna sprawować ochronę, jest uregulowany w art. 37 u.d.p. obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, obejmujący wszelkie fakty i informacje, z którymi doradca podatkowy zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Zaskarżone przepisy nakładają na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego, w tym m.in. na doradców podatkowych, obowiązek przekazywania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym, przygotowaniu do wdrożenia schematu podatkowego lub dokonaniu pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego. 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.

Wnioskodawca zaznaczył, że zgłaszał wątpliwości co do zaskarżonych przepisów już na etapie procesu legislacyjnego. Wskazał również, że schematy podatkowe (ang. *mandatory disclosure rules*) przed uchwaleniem ustawy nowelizującej nie występowały w polskim

systemie podatkowym. Co więcej, w momencie ich wejścia w życie, nie były wdrożone w żadnym państwie członkowskim UE.

Konieczność implementacji do polskiego prawa schematów podatkowych 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 (dalej: dyrektywa 2018/822). Dyrektywa 2018/822 zmieniała postanowienia dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. L 64 z 11.03.2011, s.1; dalej: dyrektywa 2011/16).

Wnioskodawca zauważył, że zgodnie z art. 2 dyrektywy 2018/822 państwa członkowskie zostały zobowiązane do przyjęcia, najpóźniej do 31 grudnia 2019 r., przepisów niezbędnych do wykonania niniejszej dyrektywy i stosowania ich od 1 lipca 2020 r., jednak w Polsce zostały one wprowadzone do krajowego systemu znacznie wcześniej oraz w dużo szerszym zakresie.

1.2. Wnioskodawca we wniosku zarzucił niezgodność art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f o.p. w związku z art. 37 ust. 4 u.p.d. 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 i 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.

Zdaniem wnioskodawcy zaskarżone przepisy są niezgodne z art. 2 Konstytucji, ponieważ naruszają one zasadę zaufania jednostki do państwa, z której wynika zasada jednoznaczności prawa, rozumiana jako dyrektywa poprawnej legislacji. Zgodnie z tą zasadą „[n]aruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest sytuacja, w której określone rozwiązanie prawne ma charakter iluzoryczny i pozorny” (wniosek, s. 22).

Wnioskodawca wskazał również jako wzorzec kontroli art. 17 ust. 1 Konstytucji. Stwierdził, że umiejscowienie tego przepisu w I rozdziale ustawy zasadniczej świadczy o uznaniu przez ustrojodawcę wskazanych w nim samorządów nietrytorialnych „za niezwykle ważną (fundamentalną) instytucję prawną oraz za jeden z filarów, na którym ma się opierać ustrój naszego państwa” (wniosek, s. 23). Co za tym idzie, samorzady wskazane w art. 17 Konstytucji „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” (wniosek, s. 24).

Jako wzorzec kontroli wskazano także art. 31 ust. 3 Konstytucji, stanowiący, że „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” (wniosek, s. 27). Wnioskodawca, powołując się na orzecznictwo Trybunału, wskazał, 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*” (wniosek, s. 25).

W tym kontekście wnioskodawca stwierdził, że cele przyświecające wprowadzeniu kwestionowanych przepisów, czyli ochrona równowagi budżetowej państwa, potrzeba uzyskania szybkiego dostępu do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników

działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania podatkowego, możliwość wdrożenia skutecznych procedur dla jak najlepszego wykorzystania informacji przekazywanych przez podatników, czy ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych nie są wartościami wskazanymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji, które mogą uzasadniać prowadzenie ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw.

Wnioskodawca wskazał jako wzorzec kontroli również art. 47 Konstytucji formułujący prawo do prywatności. We wniosku wskazano, że prawo do prywatności, uznawane za publiczne prawo podmiotowe, jest traktowane jako źródło ograniczeń władzy publicznej. Wnioskodawca argumentował, że „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” (wniosek, s. 28).

Kolejnym wzorcem kontroli wskazanym we wniosku jest art. 49 Konstytucji gwarantujący prawo do wolności i ochrony komunikowania się. Wnioskodawca powołał się na orzecznictwo Trybunału i argumentował, że wolność komunikowania się nie obejmuje jedynie tajemnicy korespondencji, ale i wszelkiego rodzaju kontakty międzyosobowe. W związku z tym „[p]rzepisy dotyczące informacji o schematach podatkowych wykluczają korzystanie z wolności komunikowania się chronionej tajemnicą w zakresie, którego dotyczą” (wniosek, s. 30). Wedle argumentacji wskazanej we wniosku, zaskarżone przepisy są niezgodne z art. 49 Konstytucji, ponieważ znoszą one tajemnicę komunikowania się stanowiącą istotę zawodu zaufania publicznego (art. 17 ust. 1 Konstytucji). Zaskarżony przepis o.p., znosząc obowiązek respektowania tajemnicy zawodowej w odniesieniu do schematów podatkowych, eliminuje sądową ochronę tej wolności. Ponadto, „[b]rak 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 naruszenia 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” (wniosek, s. 31).

Wnioskodawca jako wzorzec kontroli powołał również art. 51 ust. 2 Konstytucji, który stanowi, że władze publiczne nie mogą pozyskiwać, gromadzić i udostępniać innych informacji o obywatelach niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym. We wniosku stwierdzono, że ochroną normowaną przez ten przepis objęta jest autonomia jednostki względem każdej informacji, bez względu na jej zawartość treściową. Nakładanie obowiązków naruszających tę ochronę powinno podlegać ocenie jego proporcjonalności zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zobowiązanie doradców podatkowych do zgłaszania informacji o schematach podatkowych stanowi naruszenie prawa uregulowanego w art. 51 ust. 2 Konstytucji i również powinno spełniać kryteria proporcjonalności, by móc uznać je za konstytucyjne.

Ostatnim wzorcem podnoszonym w tym punkcie wniosku jest art. 58 ust. 1 Konstytucji zapewniający wolność zrzeszania się. Wnioskodawca stwierdził, że „[d]okonane 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” (wniosek, s. 34). Zdaniem wnioskodawcy art. 58 Konstytucji dotyczy wszystkich form zrzeszania się „z wyjątkiem tych, które «ustawodawca konstytucyjny wyłączył wyraźnym przepisem do odrębnego uregulowania» (wniosek, s. 35), a zatem podlega ograniczeniom jedynie na

zasadach określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. „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 publicznej” (wniosek, s. 35).

Zdaniem wnioskodawcy istota problemu konstytucyjnego w omawianym zakresie sprowadza się do stwierdzenia, czy nałożenie na doradcę podatkowego (promotora lub wspomagającego, o których mowa w rozdziale 11a działu III Ordynacji podatkowej) obowiązku raportowania schematów podatków naruszającego umocowany konstytucyjnie obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej (art. 17 ust. 1 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 proporcjonalne w świetle art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, czy też – biorąc pod uwagę cele wprowadzenia zaskarżonej regulacji – jest wyłącznie użyteczne dla ustawodawcy, który będzie wykorzystywał uzyskane dane w celu zwiększania zobowiązań podatkowych jednostek.

Wnioskodawca zarzucił zaskarżonym przepisom, że ograniczają w sposób nieproporcjonalny tajemnicę zawodową wobec osiągnięcia celu, jakim jest przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Wnioskodawca stwierdził, że zachowanie tajemnicy zawodowej powinno być postrzegane nie tylko jako obowiązek doradcy, ale także jego podstawowe prawo i przywilej wobec władz publicznych oraz osób trzecich. Obowiązek ten jest bezwzględny i dotyczy również sytuacji, w której klient zwolnił doradcę z tego obowiązku. Wnioskodawca podniósł ponadto, że nawet oświadczenie klienta o zwolnieniu doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej pozostaje bezskuteczne. Doradca podatkowy ma bowiem obowiązek kierować się przepisami ustawy i zasadami etyki swojego zawodu.

Wnioskodawca zaznaczył, że z tajemnicy zawodowej doradcę podatkowego może zwolnić jedynie sąd, i to w wyjątkowych wypadkach, zgodnie z art. 180 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 37). Dokonać można tego tylko, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a dana okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu. Swoboda ustawodawcy w odniesieniu do ustanawiania ograniczeń ochrony tajemnicy zawodowej nie ma, zdaniem wnioskodawcy, charakteru absolutnego, ale jest ograniczona m.in. wymogiem szczególnej dbałości o regulujące to przepisy.

1.3. Wnioskodawca zarzucił również niezgodność art. 86a – art. 86o o.p. 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.

Wykładnię art. 2, art. 17 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji wnioskodawca przytoczył w pierwszym punkcie swojego wniosku. Trybunał stoi więc na stanowisku, że nie ma potrzeby przytaczania tej części wniosku po raz drugi.

Wnioskodawca zauważył, że praca doradców podatkowych jest działalnością gospodarczą, która podlega ograniczeniom wskazanym w art. 22 Konstytucji. Ograniczenia te muszą odpowiadać jednak wymogom wskazanym w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zdaniem wnioskodawcy kwestionowane przepisy naruszają te zasady przez nieproporcjonalne ograniczenie wolności działalności gospodarczej, zarówno prowadzonej przez doradców podatkowych, jak i 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» (wniosek, s. 46-47).

Wnioskodawca argumentował również, że art. 86a – art. 86o o.p. w znaczący sposób wykraczają poza granice wskazane w dyrektywie 2011/16 i wbrew zawartej w niej zasadzie respektowania tajemnicy zawodowej sprowadzają ryzyko utraty zaufania obywateli do państwa. Zaskarżone przepisy są niezgodne z art. 2 Konstytucji, ponieważ odwołują się do pojęć i konstrukcji niejednoznacznych. Zarzut ten szczególnie odnosi się do art. 86a § 2 o.p., który definiuje kryterium głównej korzyści. „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 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. (...) Przestrzeganie tej zasady musi być egzekwowane zwłaszcza w prawie represyjnym, a taki charakter mają przedmiotowe regulacje ze względu na sankcjonowanie zaniechania raportowania» (wniosek, s. 48-49). W związku z tym, zdaniem wnioskodawcy „przekroczono poziom niejasności w sposób niedopuszczalny w demokratycznym państwie prawnym, zarówno w odniesieniu do podatników, jak też ich doradców» (wniosek, s. 49).

Wnioskodawca stwierdził również, że zaskarżone przepisy są niezgodne z art. 7 Konstytucji. Wskazał, że „«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 przestrzegania zasady legalizmu, zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach prawa»» (wniosek, s. 52-53).

Pomimo niewskazania art. 20 Konstytucji w *petitum* wniosku, wnioskodawca argumentował również, że zaskarżone przepisy ograniczają prawa doradców podatkowych w sposób nieproporcjonalny i sprzeczny z normami płynącymi z tego przepisu. Wnioskodawca stwierdził, że „[w]prowadzona 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» (wniosek, s. 54).

1.4. Wnioskodawca zarzucił również niezgodność art. 86a – art. 86o o.p. z art. 6 ust. 1 Konwencji w związku z art. 2 i preambułą oraz art. 17 ust. 1 i art. 45 ust. 1 Konstytucji „przez to, że tworząc instytucję publiczną w kształcie uniemożliwiającej 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” (wniosek, s. 2). Wnioskodawca nie zaskarżył więc kwestionowanych przepisów w określonym zakresie. Zaskarżył je w całości, podobnie jak w przypadku zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli z art. 2 Konstytucji oraz 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. Jednakże, w odniesieniu do tych wzorców kontroli, wnioskodawca zastosował formułę argumentacyjną, oznaczającą w istocie „streszczenie uzasadnienia” – w tym wypadku – streszczenie wniosku (zob. A. Mączyński, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 97).

Zdaniem wnioskodawcy wskazane przepisy naruszają art. 45 ust. 1 Konstytucji. Wnioskodawca stwierdził, że z art. 45 ust. 1 Konstytucji, łącznie z innymi przepisami ustawy zasadniczej oraz normami Konwencji należy wywieść standard ochrony praw jednostki w postępowaniu sądowym. Wnioskodawca uważa, że „[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 karnych” (wniosek, s. 56).

Zaskarżone przepisy w zakresie, w jakim wyłączają zobowiązanie doradców podatkowych do zachowania tajemnicy zawodowej, naruszają prawo do sądu, ponieważ uniemożliwiają pełną realizację zadania reprezentowania podatników w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych. Wnioskodawca stwierdził, że „[u]stawowe 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” (wniosek, s. 56).

1.5. Wnioskodawca zakwestionował również zgodność art. 28 ustawy nowelizującej z art. 2 Konstytucji. Kwestionowany przepis narusza, zdaniem wnioskodawcy, zasadę *lex retro non agit* w zakresie, w jakim zobowiązuje promotora lub wspomagającego będącego doradcą podatkowym do przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Wnioskodawca argumentował, że odstępstwo od tej zasady dopuszczalne jest jedynie w celu realizacji ważniejszej wartości konstytucyjnej niż zakaz retroakcji prawa, „a także jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa” (wniosek, s. 58). Zdaniem wnioskodawcy na tle zaskarżonego przepisu nie można wskazać okoliczności, które 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 nieznanym przed uchwaleniem ustawy. Ważny interes publiczny, jakim jest uszczelnianie systemu podatkowego, można pogodzić z interesem jednostek nie odstępując od reguł przyzwoitej legislacji przez respektowanie zasady prospektywności prawa, kluczowej w prawie finansowym” (wniosek, s. 58-59)

2. W piśmie z 28 września 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

3. W piśmie z 26 kwietnia 2023 r. stanowisko zajął Prokurator Generalny (dalej: PG). niósł o stwierdzenie, że: 1) art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f o.p. w zakresie, w jakim zo-



bowiązują 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;

2) przepisy art. 86a – 86o o.p. są zgodne z art. 22 i art. 65 ust. 1 w związku z wyrażoną w art. 2 zasadą ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji RP;

3) art. 86a § 2 o.p. jest zgodny z zasadami poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji RP;

4) art. 48 pkt 1 ustawy nowelizującej w związku z art. 86a – art. 86o o.p. jest zgodny z nakazem zachowania odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu w życie przepisów prawa, wyrażonym w art. 2 Konstytucji RP;

5) art. 28 ust. 1 i 3 ustawy nowelizującej jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

W pozostałym zakresie PG wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

PG stwierdził, że doniosły charakter obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego nie oznacza konstytucyjnego zakazu wprowadzenia przez ustawodawcę regulacji przewidujących wyjątki od tej zasady. PG uznał również, że „[p]ostanowienia art. 17 ust. 1 Konstytucji należy rozumieć w ten sposób, że samorząd zawodowy ma nie tyle eliminować czy niwelować partykularne interesy osób wykonujących zawody zaufania publicznego, ile zmierzać do ich uzgodnienia z interesem publicznym przez samych zainteresowanych. Może to pociągać konieczność wprowadzenia całego szeregu ograniczeń zarówno w zakresie wolności wykonywania zawodu, jak i wolności podejmowania działalności gospodarczej, jeżeli z działalnością taką wykonywanie zawodu miałyby się wiązać” (stanowisko, s. 72). Dlatego też, zdaniem PG, z treści art. 17 ust. 1 Konstytucji nie powinno wynikać prawo do zachowania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych. „Sam fakt przynależności do korporacji zawodowej nie tworzy bowiem praw konstytucyjnych” (stanowisko, s. 73). Dlatego też PG uznał, że art. 17 ust. 1 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorem kontroli dla zaskarżonych regulacji.

W kontekście pozostałych zarzutów PG argumentował, że prawa i wolności określone w art. 22, art. 47, art. 49, art. 51 ust. 2 i art. 65 ust. 1 Konstytucji mogły zostać ograniczone w zaskarżonych przepisach, ponieważ spełniają one wymagania wskazane w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ponadto, PG wskazał, że nadrzędnym celem przyświecającym wprowadzeniu zaskarżonych przepisów w takim kształcie była implementacja dyrektywy 2018/822. Przepisy zaskarżone przez wnioskodawcę umożliwiają dostęp administracji podatkowej do informacji o schematach podatkowych na odpowiednio wczesnym etapie ich wdrażania. Zdaniem PG pozwala to na wykrywanie potencjalnych działań mających na celu podejmowanie czynności zmierzających do agresywnej optymalizacji podatkowej i wykorzystywania luk w systemie podatkowym w celu unikania opodatkowania. Ponadto umożliwia to szybką reakcję na szkodliwe praktyki podatkowe i eliminację luk prawnych sprzyjających takim praktykom.

PG podniósł również, że Trybunał nie ma kompetencji do oceny wprowadzanych regulacji podatkowych, ponieważ Konstytucja w art. 84 nie normuje w sposób bezpośredni materialnych granic władztwa daninowego. „W tym zakresie parlament ponosi odpowiedzialność przed swoim elektoratem, a kontrola Trybunału Konstytucyjnego uzasadniona jest tylko w wypadkach rażącego naruszenia zasad i wartości konstytucyjnych” (stanowisko, s. 104).

W związku z tym ocena konstytucyjności zaskarżonych przepisów powinna, zdaniem PG, być dokonana „w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obo-

wiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, oraz art. 217 Konstytucji, który ustanawia władztwo finansowe państwa” (stanowisko, s. 104). PG zwrócił uwagę, że polityka podatkowa ma na celu zapewnić należyty stan finansów publicznych i równowagę budżetową, które są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej. „Unikanie opodatkowania, któremu przeciwdziałają kwestionowane regulacje, nakładające obowiązek raportowania schematów podatkowych przez doradców podatkowych, zawarte w rozdziale 11a Działu III O.p., stanowią zaś zagrożenie dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych” (stanowisko, s. 106).

PG argumentował, że żadna z konstytucyjnych zasad nie może służyć za podstawę ochrony interesu wynikającego z naruszenia konstytucyjnego obowiązku. Nie należy więc chronić interesu finansowego podatników unikających płacenia podatków.

PG zaznaczył, że kwestionowane przepisy ordynacji podatkowej „służą ochronie zasady uczciwej konkurencji i niedyskryminacji w prowadzeniu działalności gospodarczej, a przez to wolności działalności gospodarczej gwarantowanej w art. 20 Konstytucji” (stanowisko, s. 109). Chronią bowiem one podatników prowadzących działalność gospodarczą i rzetelnie wywiązujących się z obowiązków podatkowych. „W świetle wolności działalności gospodarczej z art. 20 i zasady równości z art. 32 ust. 1 Konstytucji, niedopuszczalna wydaje się być sytuacja, w której nieuczciwe zachowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, stosujących agresywne planowanie podatkowe, stawia je w korzystniejszej sytuacji w stosunku do konkurujących z nimi podmiotów niestosujących tego rodzaju planowania” (stanowisko, s. 110).

PG sprzeciwił się również pogładowi wnioskodawcy, że „zawarta w art. 86a § 2 O.p. definicja kryterium głównej korzyści jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności przepisów prawa” (stanowisko, s. 122). PG uznał bowiem, że zasada określoności nie oznacza bezwzględnego zakazu posługiwania się w tekście prawnym zwrotami, wyrażeniami niedookreślonymi, czy klauzulami generalnymi. Nie można całkowicie wyeliminować tego typu zwrotów z języka prawnego, ponieważ zapewniają one odpowiedni poziom elastyczności regulacji, który przekłada się na ich efektywność.

PG stwierdził również, że art. 86a – art. 86o o.p. uchwalone w ustawie nowelizującej są zgodne z nakazem zachowania odpowiedniej *vacatio legis* przy wprowadzaniu w życie przepisów prawa, wyrażonym w art. 2 Konstytucji. Jak zauważył PG, przepisy te weszły w życie po upływie 38-dniowego okresu *vacatio legis*. Nie ma podstaw do przyjęcia, iż tak długi okres nie był dostosowany do możliwości zapoznania się i adaptacji tych przepisów przez ich adresatów. Ponadto, przepisy zostały zamieszczone w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji oraz prowadzono konsultacje publiczne na etapie prac nad projektem. Zdaniem PG termin wejścia w życie tych przepisów „wynikał z konieczności pilnego wdrożenia mechanizmów przeciwdziałających wykorzystywaniu schematów podatkowych i agresywnego planowania podatkowego przez podatników w celu uniknięcia lub obniżenia podstawy opodatkowania, a więc mechanizmów, jak już w niniejszym stanowisku wskazywano, służących ochronie stabilności finansów publicznych i zachowaniu równowagi budżetowej państwa” (stanowisko, s. 134-135).

PG nie podzielił również zarzutu wnioskodawcy w przedmiocie niezgodności art. 28 ust. 1 i 3 ustawy nowelizującej w zakresie w jakim zobowiązuje promotora będącego doradcą podatkowym do przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą *lex retro non agit*.

W analizie przeprowadzonej w stanowisku PG uznał, że zaskarżone przepisy mogą mieć charakter retrospektywny i retroaktywny. W przypadku, gdy pierwsza czynność związana z wdrażaniem schematu podatkowego została dokonana przed 1 stycznia 2019 r., pozostałe zaś – w okresie późniejszym, norma ta ma charakter retrospektywny. PG, powołując się na

orzecznictwo TK, stwierdził, że retrospektywne działanie przepisów prawa jest konstytucyjnie dopuszczalne. Natomiast, jeśli mowa o schematach podatkowych, które zostały w całości wdrożone przed 1 stycznia 2019 r., przepisy te mają charakter retroaktywny. Mimo to, zdaniem PG, nie przesądza to o niekonstytucyjności przepisów w tym zakresie, ponieważ ich implementacja służyła interesowi publicznemu „rozumianemu jako zapewnienie równowagi budżetowej i należytego stanu finansów publicznych, które – jak już podniesiono w niniejszym stanowisku – są wartościami podlegającymi ochronie konstytucyjnej” (stanowisko, s. 140). Ponadto rozwiązanie to, w zakresie dotyczącym obowiązku raportowania schematów transgranicznych, wynika także z obowiązku implementacji postanowień dyrektywy 2018/822.

## II

1. Na rozprawę 23 lipca 2024 r. stawił się pełnomocnik wnioskodawcy. Nie stawili się uczestnicy postępowania – Sejm Rzeczypospolitej Polskiej oraz Prokurator Generalny, zawiadomieni prawidłowo o terminie rozprawy.

2. Pełnomocnik wnioskodawcy podtrzymał stanowisko zajęte w piśmie procesowym przez wnioskodawcę i udzielił odpowiedzi na pytania składu.

3. Na koniec rozprawy pełnomocnik wnioskodawcy zaprezentował zwięzłe ustne wnioski końcowe, podtrzymując dotychczasowe pisemne stanowisko wnioskodawcy.

## III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Legitymacja wnioskodawcy.

Zgodnie z art. 191 ust. 1 pkt 4 Konstytucji legitymację do wystąpienia do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem w sprawach, o których mowa w art. 188 Konstytucji, posiadają ogólnokrajowe organy związków zawodowych oraz ogólnokrajowe władze organizacji pracodawców i organizacji zawodowych. Mogą one wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie niezgodności ustawy z Konstytucją, jeżeli – jak stanowi art. 191 ust. 2 Konstytucji – kwestionowany przepis dotyczy spraw objętych ich zakresem działania. Legitymacja ta ma zatem charakter przedmiotowo ograniczony. Przedmiotem wniosku może bowiem stać się akt normatywny (akt, który ustanawia abstrakcyjne i generalne normy prawne), jeżeli „dotyczy spraw objętych ich zakresem działania”, tj. zagadnień, problemów czy kwestii, które wynikają z wykonywania działań w ramach kompetencji powierzonych danemu podmiotowi.

W niniejszej sprawie wnioskodawcą jest Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: wnioskodawca). Wnioskodawca reprezentowany jest przez Przewodniczącego Krajowej Rady Doradców Podatkowych.

Trybunał uznał, że wnioskodawca jest uprawniony do złożenia wniosku w niniejszej sprawie, ponieważ kwestionowane przez niego akty normatywne dotyczą spraw objętych zakresem jego działania. Wnioskodawca spełnia zatem wymogi co do zakresu przedmiotowego wniosku określone w art. 191 ust. 2 Konstytucji.

### 2. Przedmiot kontroli.

2.1. Wnioskodawca zaskarżył przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa, o.p.) wprowadzone ustawą 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. poz. 2193; dalej: ustawa nowelizująca). W ustawie nowelizującej ustawodawca uchwalił rozdział 11a w dziale III ordynacji podatkowej „Informacje o schematach podatkowych”. W rozdziale tym zawarto art. 86a – art. 86o, które, w różnej konfiguracji, zostały wskazane przez wnioskodawcę jako przedmiot kontroli. Przepisy te wprowadziły do polskiego systemu prawnego dotychczas nieznaną instytucję schematów podatkowych (ang. *mandatory disclosure rules*, MDR). Zarówno wnioskodawca, jak i projektodawca wskazywali, że przepisy te stanowiły implementację 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 (Dz. Urz. L 139 z 05.06.2018, s.1; dalej: dyrektywa 2018/822). Dyrektywa ta zmieniała postanowienia dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. L 64 z 11.03.2011, s.1; dalej: dyrektywa 2011/16).

Celem przyświecającym przyjęciu dyrektywy 2018/822 było przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego. Walka państw członkowskich UE z takimi praktykami stała się w ostatnich latach niezwykle trudna ze względu na pojawienie się niezwykle wyrafinowanych schematów oszustw podatkowych, wykorzystujących mobilność kapitału, jak i osób w obrębie unijnego rynku wewnętrznego i możliwości przenoszenia dochodów podlegających opodatkowaniu do korzystniejszych pod tym względem jurysdykcji. Uznano, że w celu efektywnej walki z takimi praktykami należy zapewnić organom podatkowym państw członkowskich dostęp do informacji dotyczących uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Dostęp do takich informacji zapewniłby organom możliwość szybkiego reagowania w przypadku zidentyfikowania działań mających na celu unikanie opodatkowania oraz eliminację wykorzystywanych luk prawnych, aby zapobiegać tego typu działaniom w przyszłości.

W myśl dodanego do dyrektywy 2011/16 art. 8ab, każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu nałożenia na pośredników, czyli osoby, które opracowują, wprowadzają do obrotu, organizują lub udostępniają do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienia transgraniczne lub zarządzają wdrażaniem takiego uzgodnienia, obowiązku przekazywania właściwym organom informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne, zgodnie z dyrektywą 2011/16, oznacza uzgodnienie (lub szereg uzgodnień), które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego albo państwa członkowskiego i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:

a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia są rezydentami do celów podatkowych tej samej jurysdykcji;

b) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia jest jednocześnie rezydentem do celów podatkowych więcej niż jednej jurysdykcji;

c) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji, a uzgodnienie stanowi część lub całość działalności gospodarczej tego stałego zakładu;

d) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność w innej jurysdykcji, nie będąc jej rezydentem do celów podatkowych ani nie posiadając stałego zakładu zlokalizowanego w tej jurysdykcji;

e) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji lub na wskazanie własności rzeczywistej.

Takie uzgodnienie musi również charakteryzować się jedną z tzw. cech rozpoznawczych wskazanych w załączniku do dyrektywy.

Art. 8ab ust. 2 dyrektywy 2011/16 obejmuje również obowiązek zgłaszania przez państwa członkowskie tzw. uzgodnień standaryzowanych, czyli takich uzgodnień transgranicznych, które zostały opracowane, wprowadzone do obrotu, gotowe do wdrożenia lub udostępnione do wdrożenia bez potrzeby znacznego dostosowania do potrzeb osoby z niego korzystającej.

Art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16 przewiduje możliwość przyjęcia przez każde państwo członkowskie niezbędnych środków w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałoby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. Pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z takiego obowiązku jedynie w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów. Jeśli państwo członkowskie zdecyduje się na takie zwolnienie, to musi przyjąć niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia uzgodnienia podatkowego. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-694/20 (Orde van Vlaamse Balies i in. przeciwko Vlaamse Regering, ECLI:EU:C:2022:963) orzekł jednak, iż art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16 jest nieważny w zakresie, w jakim jego stosowanie skutkuje nałożeniem na adwokata, działającego jako pośrednik, gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia uzgodnienia podatkowego ze względu na tajemnicę zawodową, do której zgłoszenia jest zobowiązany – obowiązku bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o ciążących na nim obowiązkach zgłoszeniowych.

Zgodnie z art. 8ab ust. 12 dyrektywy 2011/16 każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników i właściwych podatników do przekazywania informacji na temat podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego, w odniesieniu do którego dokonano pierwszej czynności służącej jego wdrożeniu w okresie między 25 czerwca 2018 r. a 30 czerwca 2020 r.

Zgodnie z art. 2 dyrektywy 2018/822 państwa przyjmują i publikują, najpóźniej do 31 grudnia 2019 r., przepisy niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Przepisy te muszą być stosowane od 1 lipca 2020 r.

Przytoczenie najważniejszych norm wynikających z dyrektywy 2011/16 (dodanych dyrektywą 2018/822) jest w niniejszej sprawie niezwykle istotne, ponieważ pozwala ocenić, w jakim stopniu zaskarżone przepisy stanowią implementację prawa wtórnego UE – wiążących Rzeczpospolitą Polską, zgodnie z art. 9 Konstytucji, zobowiązań międzynarodowych. Domniemanie konstytucyjności przepisów służących implementacji prawa unijnego jest szczególnie silne, z uwagi na to, iż na ustawodawcy ciąży konstytucyjny obowiązek podjęcia działań prawodawczych prowadzących do realizacji zobowiązań wynikających z wiążącego Rzeczpospolitą Polską prawa międzynarodowego (zob. wyrok TK z 27 kwietnia 2005 r., sygn. P 1/05, OTK ZU nr 4/A/2005, poz. 42). Orzeczenie o niekonstytucyjności takich przepisów mogłoby prowadzić do nieusuwalnej sprzeczności pomiędzy normą Konstytucji a normą prawa unijnego, co ostatecznie mogłoby się nawet wiązać z koniecznością podjęcia decyzji o wystąpieniu z Unii Europejskiej (zob. wyrok TK z 11 maja 2005 r., sygn. K 18/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 49).

2.2. Zaskarżone przepisy ordynacji podatkowej stanowią implementację dyrektywy 2011/16 i wprowadzają do prawa krajowego instytucję tzw. schematu podatkowego. Zgodnie z art. 86a §1 pkt 10 o.p. przez pojęcie schematu podatkowego rozumie się uzgodnienie, które:

- a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
- b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
- c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą.

Krajowe przepisy uchwalono w szerszym zakresie niż wymaga tego dyrektywa 2018/822. Przede wszystkim, ustawodawca zdecydował się skorzystać z zawartej w motywie 10 dyrektywy 2018/822 możliwości wprowadzenia rozwiązań z zakresu schematów podatkowych również w odniesieniu do sytuacji krajowych. Obowiązkiem raportowania zostały więc objęte nie tylko schematy (uzgodnienia) transgraniczne, lecz także schematy krajowe. Znaczne rozszerzenie zakresu zostało jednak ograniczone przez wprowadzenie progu kwotowego *de minimis*. W tym celu w art. 86a § 4 o.p. wprowadzono podmiotowe kryterium kwalifikowanego korzystającego, które musiało być spełnione, aby powstał obowiązek przekazania informacji o krajowym schemacie podatkowym.

Ponadto, obok zdefiniowanych w dyrektywie 2011/16 kryterium głównej korzyści, ogólniej i szczególnej cesze rozpoznawczej, wprowadzono również katalog tzw. innych szczególnych cech rozpoznawczych, których występowanie samoczynnie prowadzi do powstania schematu podatkowego. W odniesieniu do innych szczególnych cech rozpoznawczych ustawodawca również zdecydował się na wprowadzenie progów kwotowych *de minimis*. Progi kwotowe wprowadzono także w treści art. 86l § 4 o.p. w odniesieniu do konieczności wprowadzenia procedur w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych przez podmioty będące promotorami lub zatrudniającymi promotorów. Przez pojęcie promotora rozumie się 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.

W stosunku do wymogów dyrektywy 2011/16 rozszerzony został również katalog podmiotów. Co szczególnie ważne w niniejszej sprawie, dyrektywalnej definicji „pośrednika” w polskim prawie odpowiada nie tylko promotor, lecz także wspomagający. Zgodnie z art. 86a § 1 pkt 18 o.p. przez wspomagającego rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg 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.

W zaskarżonym przez wnioskodawcę art. 86b o.p. uregulowano obowiązek przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: Szef KAS) informacji o schemacie podatkowym przez promotora. W art. 86d o.p. uregulowano natomiast obowiązek poinformowania przez promotora wspomagającego o numerze schematu podatkowego (NSP). Jeśli wspomagający nie został poinformowany o NSP, jednak przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy, został zobowiązany między innymi do poinformowania o wydarzeniu Szefa KAS.

2.3. Z konstrukcji definicji promotora i wspomagającego wynika, że sam ustawodawca przewiduje, iż role te będą odgrywać przede wszystkim przedstawiciele zawodów zaufania publicznego (m.in. doradcy podatkowi, adwokaci, radcy prawni, notariusze). Jest więc oczywiste, że nałożony na promotorów oraz korzystających obowiązek raportowania schematów

podatkowych może kolidować z obowiązkiem dochowania przez nich tajemnicy zawodowej. W kontekście doradcy podatkowego obowiązek ten uregulowany jest w art. 37 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2117 ze zm.; dalej: u.d.p. lub ustawa o doradztwie podatkowym) oraz rozdziale III Zasad etyki doradców podatkowych (stanowiących Załącznik do uchwały nr 12/2022 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych; dalej: zasady etyki).

Zgodnie z art. 6 ust. 1, 2 i 5 zasad etyki doradca podatkowy ma obowiązek zachować w tajemnicy wszelkie fakty i informacje, jakie powziął w związku z wykonywaniem zawodu, z wyjątkiem przypadków przewidzianych w odrębnych ustawach. Obowiązek zachowania tajemnicy obejmuje wszystkie uzyskane przez doradcę podatkowego informacje, w szczególności zawarte w materiałach utrwalonych w jakiegokolwiek formie, jak również materiały stworzone przez doradcę podatkowego, takie jak deklaracje, zeznania i informacje podatkowe, księgi podatkowe, opinie podatkowe, odwołania, skargi i inne pisma procesowe. Ponadto, doradca podatkowy powinien podejmować wszelkie przewidziane prawem środki dla uniknięcia lub ograniczenia określonego w przepisach prawa zwolnienia go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez sąd.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 i 2 zasad etyki obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej jest nieograniczony w czasie i trwa także po ustaniu stosunku prawnego, na podstawie którego doradca podatkowy wykonywał czynności zawodowe. Obowiązek ten trwa również po zaprzestaniu wykonywania zawodu doradcy podatkowego albo skreśleniu z listy doradców podatkowych.

Nieograniczony w czasie obowiązek zachowania przez doradcę podatkowego w tajemnicy faktów i informacji, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu, również został narzucony w art. 37 u.d.p. Z tym że w ust. 2 przepis ten dopuszcza możliwość zwolnienia w drodze innych ustaw doradcy podatkowego z tego obowiązku na potrzeby przesłuchania doradcy jako świadka, co do faktów i informacji objętych tajemnicą zawodową. Zwolnienie takie zostało uregulowane w art. 180 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 37 ze zm.), zgodnie z którym doradcy podatkowi mogą być przesłuchiwani co do faktów objętych tajemnicą zawodową tylko wtedy, gdy jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu.

W art. 37 ust. 4 u.d.p., który wnioskodawca uczynił związkowym przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, wskazano, że obowiązek tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu oraz przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ordynacji podatkowej, w zakresie określonym tymi przepisami. Oznacza to, że przez regulację *lex specialis* zawartą w art. 37 ust. 4 pkt 2 u.d.p. ustawodawca przewidział, iż określone czynności związane z raportowaniem schematów podatkowych nie stanowią naruszenia tajemnicy zawodowej.

Taką normę uregulowano w art. 86b § 7 o.p. W myśl tego przepisu nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej: przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania; przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym oraz przesłanie do szefa KAS informacji o poinformowaniu korzystającego o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym.

Bez względu na powyższe wyłączenie, ustawodawca zdecydował się na realizację upoważnienia zawartego w art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16. Zgodnie z art. 86b § 4 pkt 1 o.p., w przypadku, gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie

chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, promotor zobowiązany jest do niezwłocznego zawiadomienia korzystającego o takim obowiązku i poinformowania o tym zawiadomieniu w ciągu 30 dni Szefa KAS (w myśl 86b § 6 o.p.).

Analogiczne rozwiązanie zastosowano w art. 86d § 5 o.p. w odniesieniu do wspomagającego objętego tajemnicą zawodową, z której nie został zwolniony przez korzystającego.

Przepisy ordynacji podatkowej umożliwiają więc doradcom podatkowym uchylenie się od obowiązku bezpośredniego przekazania informacji w zakresie krajowych i transgranicznych schematów podatkowych. Niemniej jednak, nawet instytucja tajemnicy zawodowej nie zwalnia z obowiązku przekazywania Szefowi KAS informacji o zawiadomieniu korzystającego o obowiązku zgłoszenia schematu podatkowego.

Zaskarżone przepisy nie zwalniają natomiast z obowiązku przekazywania informacji o schematach standaryzowanych, zmieniają jedynie wymogi ich treści. Zgodnie z art. 86f § 2 o.p. jeżeli promotor lub wspomagający jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania, przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym standaryzowanym nie zawiera danych identyfikujących korzystającego. W takiej sytuacji dane identyfikacyjne korzystającego nie są również wymagane podczas realizacji uregulowanego w art. 86f § 4 o.p. obowiązku co-kwartalnego przekazywania informacji o schematach standaryzowanych.

### **3. Konieczność częściowego umorzenia postępowania w przedmiocie badania konstytucyjności przepisów ordynacji podatkowej.**

3.1. Wnioskodawca wnosił o zbadanie przepisów zawartych w rozdziale 11a działu III ordynacji podatkowej w różnych konfiguracjach – zarówno pod względem treści przedmiotu kontroli, zakresu jego niekonstytucyjności, jak i doboru wzorców kontroli. Na szczególną uwagę zasługują lit. b-d *petitum* zaskarżenia, w których wnosi się o stwierdzenie niekonstytucyjności art. 86a – art. 86o o.p., które w całości tworzą rozdział 11a działu III ordynacji podatkowej i regulują materię schematów podatkowych. Wnioskodawca stwierdził, że przepisy te są niezgodne w całości 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 (*petitum* wniosku, lit. b), a także z art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. zmienionej następnie Protokołami nr 3,5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284; dalej: Konwencja) w związku z art. 2 i preambułą oraz art. 17 ust. 1 i 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” (*petitum* wniosku, lit. c). Ponadto wnioskodawca zaskarżył art. 86a – 86o o.p. podatkowej jako niezgodne z art. 2 Konstytucji w zakresie, w jakim ich wejście w życie naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasadę odpowiedniej *vacatio legis* (*petitum* wniosku, lit. d).

3.2. Orzeczenie zgodnie z treścią lit. c-d *petitum* wniosku oznaczałoby pełne wyeliminowanie z obrotu prawnego przepisów rozdziału 11a działu III ordynacji podatkowej, a co za tym idzie, wyeliminowanie funkcjonującej od 2019 r. instytucji schematów podatkowych. Wobec tego, wnioskodawca powinien zostać obarczony w całości ciężarem dowodu i sformułować konkretne zarzuty co do niekonstytucyjności całej instytucji schematów podatkowych *per se*. Ponadto, na wnioskodawcy ciążyć powinien obowiązek wyjątkowej staranności i zaangażowania w procesie uzasadnienia swoich zarzutów. W tej sprawie jest to o tyle istotne, że kwestionowane przepisy, jak wskazuje projektodawca oraz Prokurator Generalny (dalej: PG)



w swoim stanowisku, zostały uchwalone z uwagi na ochronę ważnego interesu publicznego (szerzej na ten temat w dalszej części uzasadnienia), a także stanowią implementację prawa unijnego. Tymczasem obowiązek realizacji nałożonego na Polskę obowiązku odpowiedniej transpozycji aktów prawa wtórnego Unii Europejskiej wynika również z art. 9 Konstytucji – Rzeczpospolita Polska przestrzega wiążącego ją prawa międzynarodowego.

Trybunał uznał, że wnioskodawca nie przedstawił w tym zakresie zarzutów odpowiadających w sposób wymagany do merytorycznego rozpatrzenia wniosku. W przedmiocie zarzutu wskazanego w lit. c *petitum* wniosku, wnioskodawca odniósł się przede wszystkim do treści art. 86a o.p., który wprowadza definicje legalne używane w rozdziale 11a działu III ordynacji podatkowej. Główne zarzuty na tym polu dotyczą niedostatecznej określoności pojęć, a co za tym idzie, nieproporcjonalności efektów wobec ciężarów nakładanych na obywateli. Wnioskodawca zarzucał w szczególności niekonstytucyjność art. 86a § 1 pkt 3 o.p. wprowadzającemu pojęcie korzystającego oraz art. 86a § 1 pkt 6 o.p. definiującemu ogólną cechę rozpoznawczą. Wnioskodawca uznał również za niekonstytucyjne sformułowane w art. 86a § 2 o.p. pojęcie kryterium głównej korzyści. Wnioskodawca nie wspominał natomiast o art. 86b – art. 86o o.p., które również stanowią integralną część przedmiotu kontroli.

3.3. Uregulowane w art. 86a § 2 o.p. kryterium głównej korzyści stanowi swoistą klauzulę generalną. W myśl tego przepisu „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”.

Należy jasno stwierdzić, że samo umieszczenie w tekście prawnym terminu nieokreślonego, niemierzalnego i *prima facie* niejasnego nie przesądza o jego niekonstytucyjności. Należy się tutaj zgodzić z PG, który stwierdził, że „[n]ie każdy zatem stopień nieokreśloności przepisów rodzi konieczność orzeczenia ich niekonstytucyjności. Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest więc tylko takie uchybienie rudymenarnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. SK 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36 oraz 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17 /16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 23)” (stanowisko PG, s. 121).

Przepisy o pewnym stopniu nieokreśloności występują niezwykle często w języku prawnym. Każdy akt prawa powszechnego, ze względu na swoją generalność i abstrakcyjność, musi zawierać pojęcia o pewnym stopniu nieokreśloności. Nadmierna kazuistyka prowadziłyby do nadmiernego rozrostu objętości tekstów prawnych, co z kolei mogłoby minimalizować ich przejrzystość i prowadzić do naruszenia zasady demokratycznego państwa prawa. Przepisy takie stanowią również nieodzowny element procesu stosowania prawa – pozwalają organom na zastosowanie możliwie szerokiego zakresu normy prawnej w indywidualnym i konkretnym przypadku. Naturalnym aspektem funkcjonowania przepisów o pewnym stopniu nieokreśloności w obrocie prawnym jest również „wykuwanie” wynikających z nich norm w ramach działalności organów administracji publicznej oraz sądów. Jednostki w tym procesie mogą korzystać z przysługujących im konstytucyjnych gwarancji – wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji prawa do sądu oraz sformułowanego w art. 78 Konstytucji prawa do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji.

Trybunał uznał, że pojęcie kryterium głównej korzyści nie jest sformułowane w sposób, który uniemożliwia jego stosowanie w obrocie prawnym. Treść art. 86a § 2 o.p. może zostać

poddana poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji w procesie stosowania prawa. Należy zwrócić również uwagę, że zgodnie z art. 86a § 1 pkt 10 lit. a o.p., schematem podatkowym jest uzgodnienie, które spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą. Kryterium to należy zatem traktować jako swego rodzaju dodatkowy „filtr”, przez który muszą przejść uzgodnienia posiadające ogólne cechy rozpoznawcze, aby uznać je za schematy podatkowe (zob. J. Rudowski, *Uwagi do art. 86a [w:] red. S. Babiaryz i in. Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024). Nawet jeśli Trybunał wyeliminowałby z obrotu prawnego kryterium głównej korzyści, to nie oznaczałoby to zmniejszenia „opresyjności”, czy nieproporcjonalności regulacji, na którą zwracał uwagę wnioskodawca. Kryterium to pozwala bowiem wyłączyć określone uzgodnienia poza zakres ustawy – eliminacja tego kryterium oznaczałaby, że każde uzgodnienie, które posiada ogólną cechę rozpoznawczą, musiałyby być traktowane jako schemat podatkowy.

Niekonstytucyjność definicji korzystającego oraz ogólnej cechy rozpoznawczej jest natomiast argumentowana w zakresie wskazanym w punkcie a *petitum* wniosku, czyli w odniesieniu do problemu naruszenia tajemnicy zawodowej. Wnioskodawca stwierdził, że: „[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” (wniosek, s. 47).

3.4. Pozostałe zarzuty również skupiają się wokół problematyki tajemnicy zawodowej. W ten sposób wnioskodawca zarzucił również naruszenie przez przedmiot kontroli art. 65 ust. 1 Konstytucji: „[u]stawa wyłączając obowiązek zachowania przez doradców podatkowych tajemnicy zawodowej ogranicza wolność wykonywania przez nich zawodu określoną w art. 65 ust. 1 Konstytucji RP” (wniosek, s. 51). W tym samym tonie wnioskodawca argumentował również naruszenie zasady swobody działalności gospodarczej: „[o]graniczenia wolności działalności gospodarczej doradców podatkowych mają – w myśl dyrektywy – przyczynić się do zahamowania zjawiska unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. (...) 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” (wniosek, s. 54).

3.5. Analogiczne niedociągnięcia w argumentacji można zaobserwować w uzasadnieniu lit. d *petitum* wniosku. Wnioskodawca w swojej niewielkiej objętościowo argumentacji nie wykazał, dlaczego instytucja schematów podatkowych jest niekonstytucyjna w całości, natomiast skupił się na argumentacji w zakresie problematyki ochrony tajemnicy zawodowej. Wnioskodawca wskazywał, że „[p]rzepisy 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”

(wniosek, s. 55). Ponadto, w odniesieniu do naruszenia przez przepisy rozdziału 11a działu III ordynacji podatkowej konstytucyjnej zasady prawa do sądu wnioskodawca stwierdził, że „[u]stawowe 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” (wniosek, s. 56).

Trybunał zwrócił również uwagę na daleko idącą niekonsekwencję ze strony wnioskodawcy co do uzasadnienia poszczególnych elementów wniosku. Każdy wzorzec kontroli wskazany w lit. a *petitum* wniosku został osobno przeanalizowany i dokonano jego wykładni w kontekście problemu ochrony tajemnicy zawodowej doradców podatkowych. Tymczasem, wykładnia wzorców kontroli wskazanych w lit. c-d, lecz niewymienionych w lit. a *petitum*, nie została na łamach niniejszego wniosku zaprezentowana. W przypadku preambuły, art. 7, art. 22, art. 45 ust. 1 oraz art. 65 ust. 1 Konstytucji, a także art. 6 ust. 1 Konwencji wnioskodawca ograniczył się jedynie do wskazania ich w *petitum*, względnie przytoczenia ich brzmienia lub zdawkowego wspomnienia w treści wniosku.

Z powodu braku należytego uzasadnienia niekonstytucyjności instytucji schematów podatkowych uregulowanych w art. 86a – art. 86o o.p., Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w tym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK).

3.6. Wnioskodawca zaskarżył również art. 86a – art. 86o o.p. 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*” (wniosek, s. 40).

Co do przedmiotu kontroli w zakresie, w jakim jego wejście w życie naruszyło zasadę poprawnej legislacji, wnioskodawca swoje zarzuty oparł głównie na niewystarczającej określoności i jasności prawa w kontekście zbyt krótkiej *vacatio legis*. Trybunał przychyliła się do twierdzenia wnioskodawcy, że wymóg zachowania odpowiedniej *vacatio legis* jest elementem wywodzącej się z art. 2 Konstytucji zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1461, dalej: ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych) akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy. Tymczasem, kwestionowane przepisy zostały opublikowane w Dzienniku Ustaw 23 listopada 2018 r., a weszły w życie 1 stycznia 2019 r. Okres *vacatio legis* był więc niemal trzykrotnie dłuższy niż wskazany przez ustawodawcę, wyniósł bowiem 38 dni. Trybunał zgadza się z wnioskodawcą, że „stanowienie prawa podatkowego wymaga szczególnego namysłu, precyzji, analizy i refleksji” (wniosek, s. 45) i nie należy wykluczyć sytuacji, w której *vacatio legis* powinna być dłuższa niż 14 dni (a nawet może być dłuższa niż 38 dni). Należy jednak zwrócić uwagę, że kompetencja w tym zakresie, zgodnie z cytowanym przepisem ustawy o ogłaszaniu aktów normatywnych a także w myśl art. 95 ust. 1 Konstytucji, pozostaje przy władzy ustawodawczej, sprawowanej przez Sejm i Senat. Tymczasem zasadniczą kompetencją Trybunału jest sprawowanie kontroli hierarchicznej zgodności aktów normatywnych. Trybunał nie zajmuje się oceną rozwiązań legislacyjnych pod kątem ich zasadności lub celowości, tylko eliminuje z obrotu prawnego niekonstytucyjne przepisy. Zatem Trybunał uznał, że to nie w jego w gestii leży uznanie, czy okres *vacatio legis* dla przedmiotu kontroli powinien wynosić 38 dni, czy też powinien być dłuższy. Trybunał, związany zakresem zaskarżenia, może jedynie orzec o niekonstytucyjności przepisów w zakresie, w jakim ich wejście w życie naruszyło zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji i zasadę odpowiedniej *vacatio legis*.

Z uzasadnienia wniosku wynika, że wnioskodawca uważa, iż *vacatio legis*, z uwagi na złożoność i niejednoznaczność przepisów powinna być dłuższa. Niemniej jednak, orzeczenie wydane przez Trybunał w zakresie wskazanym przez wnioskodawcę nie wywołałoby określonych skutków prawnych. Trybunał nie wyeliminowałby bowiem zaskarżonych przepisów z obrotu prawnego, tylko uznał, że są niekonstytucyjne w zakresie, w jakim ustawa nowelizująca przewidywała ich wejście w życie 1 stycznia 2019 r. Orzeczenie to nie implikowałoby jednak automatycznie „wydłużonej” *vacatio legis*. Wnioskodawca nie wskazał, jaki minimalny okres od opublikowania ustawy w Dzienniku Ustaw do jej wejścia w życie byłby konstytucyjny. Trybunał w takim wypadku musiałby wejść w rolę ustawodawcy, samodzielnie i arbitralnie zmienić *vacatio legis*.

Jeśli wnioskodawca zdecydowałby się na zmianę formuły zakresowej na argumentacyjną w tym przedmiocie wniosku i wniosł o stwierdzenie niekonstytucyjności przepisów w całości, Trybunał przypomina, że nawet zasadne wątpliwości co do procesu legislacyjnego nie powinny przesądzać jednoznacznie o niekonstytucyjności ustawy. „Nie można przyjmować, że każde, choćby drobne naruszenie przepisów proceduralnych, stanowi zawsze podstawę do stwierdzenia niekonstytucyjności aktu normatywnego i prowadzi w rezultacie do utraty przez dany akt mocy obowiązującej” (wyrok TK z 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 192). Z tego względu analizując każdy tego typu zarzut, należy zwrócić uwagę na jego proporcjonalność, nie tylko pod kątem wpływu nieprawidłowości na procedurę legislacyjną, lecz także na skutek, jaki wywołałoby orzeczenie o niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów. W niniejszej sprawie taki wyrok Trybunału doprowadziłby do wyeliminowania z obrotu prawnego przepisów, które stanowią implementację prawa unijnego oraz powołane zostały w celu ochrony ważnego interesu publicznego. Trybunał uznał, że nawet, gdyby przyjąć, iż okres *vacatio legis*, z uwagi na nieścisłości uchwalanej regulacji, był zbyt krótki, to skutki orzeczenia byłyby niewspółmierne do miary tego naruszenia. Trybunał stoi na stanowisku, że szczególnie mocnym domniemaniem konstytucyjności powinny cieszyć się ustawy, których eliminacja z obrotu prawnego mogłaby prowadzić do naruszenia podstawowych zasad ustrojowych, w tym przede wszystkim ochrony integralności i ciągłości polityki fiskalnej. Z tego też względu, przy analizie uchybień legislacyjnych w takich sprawach należy przeanalizować, czy w sposób fundamentalny wpłynęły one na treść i skutki uchwalonych przepisów. Wnioskodawca tymczasem nie zaprezentował adekwatnych argumentów, które uzasadniałyby, dlaczego podnoszone zarzuty w przedmiocie nieprawidłowości proceduralnych wpłynęły na treść zaskarżonych przepisów w taki sposób, że należałoby je uznać za niekonstytucyjne.

W związku z powyższym, Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w tym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

#### **4. Obszary merytorycznego rozpatrzenia zarzutów sformułowanych w lit. a *petitum* wniosku.**

4.1. Trybunał uznał, że argumentacja zaprezentowana przez wnioskodawcę w przedmiocie kontroli wskazanym w lit. a *petitum* wniosku zasługuje na merytoryczne rozpatrzenie. Jednocześnie, Trybunał zdecydował się zbadać przedmiot kontroli w związku z art. 86a o.p. Przepis ten wprowadza pojęcia i definicje legalne, którymi ustawodawca posługuje się w zaskarżonych przepisach. Pojęcia zdefiniowane w art. 86a o.p. analizowane były przez wnioskodawcę w uzasadnieniu lit. a *petitum* wniosku, a także innych jego częściach. Powyższy zabieg nie stanowi rozszerzenia przedmiotu kontroli (warto przypomnieć, że przepisy rozdziału 11a działu III ordynacji podatkowej były również zaskarżane w niniejszym wniosku w całości), a jedynie jego doprecyzowanie. Nie sposób bowiem merytorycznie orzec o regulacjach zawartych w rozdziale 11a ordynacji podatkowej bez odniesienia się do wykorzystywanych w tym rozdziale definicji legalnych.

Mimo że wnioskodawca zaskarżał wskazane przepisy w związku z art. 37 ust. 4 u.d.p., to Trybunał uznał, iż konieczne było zawężenie zakresu tego przepisu do art. 37 ust. 4 pkt 2 u.d.p. Art. 37 ust. 4 pkt 1 u.d.p. odnosi się bowiem do informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Wnioskodawca zaskarżył art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f o.p. w zakresie, w jakim wykonanie dyspozycji tych przepisów odnośnie do przekazania informacji o schemacie podatkowym skutkuje obowiązkiem naruszenia tajemnicy zawodowej przez doradcę podatkowego. Wzorcami kontroli wnioskodawca uczynił art. 2 i 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.

4.2. Kluczowym zarzutem stawianym przez wnioskodawcę było naruszenie prawa doradców podatkowych do tajemnicy zawodowej. Istnienie owego prawa wnioskodawca argumentował przede wszystkim rekonstrukcją norm płynących z art. 17 ust. 1 Konstytucji, który stanowi, że w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytym wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony.

Trybunał w niniejszym składzie podziela pogląd prezentowany w jego orzecznictwie, że w świetle Konstytucji obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej co do zasady nie jest bezwzględny. Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 22 listopada 2004 r. o sygn. SK 64/03 (OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 107), „jedynym przepisem Konstytucji, na którym można oprzeć bezwzględny nakaz zachowania tajemnicy zawodowej przez przedstawiciela zawodu prawniczego jest art. 42 ust. 2, przewidujący prawo do obrony”. Pogląd ten zaprezentowany został również w wyroku Trybunału z 2 lipca 2007 r. o sygn. K 41/05 (OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 72), w którym stwierdzono, że „[k]ształtowanie granic przedmiotowych obowiązku zachowania tajemnicy przez radcę prawnego w zakresie przekraczającym obszar wynikający z prawa do obrony (art. 42 ust. 2 Konstytucji) leży w gestii ustawodawcy”.

Należy również zwrócić uwagę na systemowy kontekst omawianego wzorca kontroli – art. 17 ust. 1 Konstytucji umieszczony został w rozdziale I ustawy zasadniczej, co świadczy o jego ustrojowym charakterze. Przepis ten nie stanowi źródła konstytucyjnych praw ani wolności człowieka i obywatela. Jego rolą jest umożliwienie funkcjonowania samorządów zawodowych – aktywność tychże powinna mieścić się „w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony” (zob. wyrok Trybunału o sygn. K 41/05). Tajemnica zawodowa nie jest wobec tego wartością chronioną przez rozpatrywany samoistnie art. 17 ust. 1 Konstytucji. Nie można się zgodzić z wnioskodawcą, 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” (wniosek, s. 37). Tajemnica zawodowa nie jest prawem przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, w tym doradców podatkowych – jest ona ich obowiązkiem związanym z wykonywaniem tego zawodu.

Z tego względu nie można analizować, czy zaskarżone przepisy naruszają art. 17 ust. 1 Konstytucji zgodnie z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Jak bowiem wskazał Trybunał w wyroku o sygn. SK 64/03, „art. 31 ust. 3 Konstytucji ma zastosowanie do oceny ograniczenia praw konstytucyjnych, zaś «konstytucyjnymi» w rozumieniu tego przepisu są prawa podmiotowe, których podstawę stanowi norma rangi konstytucyjnej. Wymagania przewidziane w art. 31 ust. 3 Konstytucji nie dotyczą natomiast praw, których jedynym źródłem jest ustawa”.

4.3. Powyższe rozważania nie wykluczają jednak możliwości merytorycznego rozpatrywania zaskarżonych przepisów w odniesieniu do wskazanych przez wnioskodawcę wzorców kontroli.

Po pierwsze, treść zaskarżonych przepisów, zgodnie z wynikającą z art. 2 Konstytucji klauzulą demokratycznego państwa prawa, powinna być sformułowana w sposób wystarczająco jasny i precyzyjny. Doradcy podatkowi, zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji, powinni działać w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony, a celem ich pracy powinno być świadczenie usług uwzględniające dobro oraz bezpieczeństwo klientów. W celu realizacji tych obu założeń, przepisy prawa podatkowego regulujące problematykę tajemnicy zawodowej, powinny charakteryzować się szczególnie wysokim standardem, gwarantującym pewność prawną podatnikom i obsługującym ich doradcom. Transparentność prawa podatkowego jest bowiem wartością kluczową w kontekście ochrony interesu publicznego, jakim jest pobór dochodów publicznych, niezbędnych do funkcjonowania państwa. Również z uwagi na sformułowane w art. 84 Konstytucji zobowiązanie obywateli do ponoszenia danin publicznych w zakresie uregulowanym w ustawie, przejrzystość prawa jest cechą niezbędną. Niewywiązywanie się z obowiązków na tym polu może bowiem prowadzić do dotkliwych konsekwencji i odpowiedzialności karnoskarbowej. Zgodnie z art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628 ze zm.) sankcja grzywny z tytułu naruszenia obowiązków podatkowych związanych z przekazywaniem informacji dotyczących schematów podatkowych może wynosić nawet 720 stawek dziennych.

Po drugie, kwestionowane regulacje mogą podlegać ocenie w kontekście proporcjonalności ingerencji w konstytucyjne prawa i wolności wskazane przez wnioskodawcę, czyli prawo do prywatności (art. 47 Konstytucji), ochronę tajemnicy komunikowania się (art. 49 Konstytucji) oraz ochronę autonomii informacyjnej jednostki (art. 51 ust. 2 Konstytucji). Ustalenie, że z art. 17 ust. 1 Konstytucji nie wynikają konstytucyjnie chronione prawa i wolności, nie oznacza, iż regulacje, które zmieniają zakres tajemnicy zawodowej, nie mogą być badane przez Trybunał pod kątem naruszenia innych wartości, chronionych przepisami ustawy zasadniczej.

4.4. Wnioskodawca jako wzorce kontroli w niniejszej części wniosku wskazał 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. Z uwagi na powyższe rozważania odnośnie do zakresu, w jakim zaskarżone przepisy mogą zostać poddane merytorycznej ocenie, Trybunał uznał, art. 58 ust. 1 Konstytucji za nieadekwatny wzorzec kontroli. Kwestionowane przepisy w żaden sposób nie ograniczają konstytucyjnego prawa do zrzeszania się, a zachowanie tajemnicy zawodowej nie stanowi prawa doradców podatkowych, tylko ich obowiązek w ramach wykonywania zawodu zaufana publicznego. Dlatego postępowanie w tym zakresie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Trybunał uznał, że przedmiot kontroli w niniejszej sprawie zostanie zbadany pod kątem zgodności z art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 Konstytucji oraz art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 47 Konstytucji. Co prawda, art. 49 i art. 51 ust. 2 Konstytucji wskazane zostały przez wnioskodawcę związkowo, jednak analiza uzasadnienia pozwala, w myśl zasady *falsa demonstratio non nocet*, uznać je za wzorce samoistne w niniejszej sprawie. Jak wskazał bowiem wnioskodawca „[i]stota 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 proporcjonaln[e] w świetle art. 49 i art. 51 ust. 2 Konstytucji w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji” (wniosek, s. 36).

## **5. Ocena konstytucyjności art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f w związku z art. 86a o.p. oraz w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 u.d.p.**

5.1. Wbrew postulatowi wnioskodawcy, Trybunał nie zdecydował się na uczynienie art. 17 ust. 1 Konstytucji samoistnym wzorcem kontroli. Jak zaznaczono wcześniej, z rozpatrywanego samoistnie przepisu o charakterze ustrojowym nie można wywnioskować „umocowanego konstytucyjnie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej”. Niemniej przepisy te, aby je uznać za konstytucyjne, powinny spełniać określone standardy. Zgodnie z zasadą prawidłowej legislacji powinny one ograniczać instytucję tajemnicy zawodowej w sposób odpowiednio klarowny, tak aby umożliwić doradcom podatkowym jako przedstawicielom zawodu zaufania publicznego działanie na rzecz jednostki.

Trybunał uznał, że zaskarżone przepisy tego standardu nie spełniają. Zgodnie z art. 86b § 7 pkt 1 o.p. nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania. Pomimo wyłączenia o tak zasadniczym charakterze ustawodawca nie ustalił przesłanek, trybu ani warunków, na jakich takie wyłączenie może być dokonane. Trybunał nie przesądza, że możliwość zwolnienia przez klienta z przestrzegania tajemnicy zawodowej jest niekonstytucyjna sama w sobie. Badany przepis może jednak prowadzić do daleko idących nieścisłości. Brak zastrzeżenia formy czynności prawnej, jaką jest zwolnienie z tajemnicy zawodowej, powoduje, że ustawodawca dopuszcza wykonanie jej w formie dowolnej. Taki stan rzeczy nie może mieć miejsca ze względu na – z jednej strony – wynikający z ustawy o doradztwie podatkowym oraz zasad etyki postawiony przed doradcami podatkowymi obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej – z drugiej zaś strony – przysługującą jego klientom nieograniczoną w czasie gwarancję poufności przekazywanych informacji. Z powodu wagi sankcji oraz odpowiedzialności spoczywającej na doradcach podatkowych pełniących rolę promotora oraz podatnikach (korzystających), problematyka ewentualnego zwolnienia z tajemnicy zawodowej oraz jego zakresu może być przedmiotem sporu pomiędzy stronami i prowadzić do ograniczenia wzajemnego zaufania. Szczególnie, że instytucja zwolnienia z tajemnicy zawodowej przez klienta nie była dotychczas znana w polskim porządku prawnym. Wyłączenie z art. 86b § 7 o.p. nie spełnia wynikającej z art. 2 Konstytucji zasady określoności prawa oraz uniemożliwia doradcom podatkowym działanie zgodnie z art. 17 ust. 1 Konstytucji, czyli na rzecz ochrony interesu publicznego oraz dobra i bezpieczeństwa swoich klientów.

Analogiczne zarzuty Trybunał skierował pod adresem regulacji zawartej w art. 86b § 4-6 o.p. W przypadku, gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, promotor powinien poinformować inne znane mu podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym, że nie przekaze informacji do Szefa KAS. Równocześnie promotor w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, w myśl art. 86b § 6 o.p. zawiadamia Szefa KAS o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które o tym poinformował.

Niedostateczna określoność tych przepisów jest w dużej mierze pochodną braku określenia przesłanek, trybu oraz zakresu zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Jednak należy też zauważyć, że o ile przekazanie informacji do Szefa KAS zgodnie z art. 86b § 6 o.p., w myśl art. 86b § 7 pkt 3 o.p. zostało wyłączone z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, o tyle przekazanie informacji innym podmiotom, na podstawie art. 86b

§ 5 o.p. nie zostało z tego obowiązku wyłączone. Taka regulacja może prowadzić do konfliktu norm regulujących działalność doradcy podatkowego, który z jednej strony zobowiązany jest do zachowania w poufności informacji przekazanych mu przez klienta, a z drugiej musi te informacje w pewnym stopniu przekazać, aby poinformować inne podmioty zobowiązane do zgłoszenia schematu podatkowego. Konflikt ten występuje na poziomie ustawowym – Trybunał wobec tego nie przesądza, że obowiązek wynikający z art. 37 u.d.p. jest hierarchicznie nadrzędny wobec art. 86b o.p. Niemniej jednak zaskarżone przepisy ordynacji podatkowej, z uwagi na swoją niewystarczającą określoność, nieprecyzyjność i niespójność naruszają art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 Konstytucji. Powyższe rozważania odnoszą się również do treści art. 86d § 5 o.p., które nakładają analogiczne obowiązki na wspomagającego.

Powyższe uchybienia legislacyjne zawarte zostały również w treści art. 86f o.p. Zgodnie z art. 86f § 1 o.p. informacja o schemacie podatkowym, która może być przekazana również w przypadku zwolnienia przez klienta z obowiązku tajemnicy zawodowej, zawiera m.in. nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą zawodową. Przepis ten więc zezwala na wyłączenie danych objętych tajemnicą zawodową nawet w sytuacji przekazywania informacji, które zgodnie z art. 86b § 7 o.p. mogą być wyłączone z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Z kolei w treści art. 86f § 2 i § 4 o.p. ustawodawca zezwolił na ograniczenie treści przekazywanych informacji o schemacie podatkowym o dane identyfikujące korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostali zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Jednocześnie czynności, do których promotorzy oraz wspomagający zostali zobowiązani na podstawie tego przepisu, nie zostały wyłączone na mocy art. 86b § 7 o.p. Trudno natomiast jednoznacznie stwierdzić, czy szereg wymogów dla informacji o schemacie podatkowym wskazanych w art. 86f § 1 o.p., które w większości również muszą przekazywać promotorzy i doradcy objęci tajemnicą zawodową, nie prowadzą do konfliktu z wymogami stawianymi przed doradcami podatkowymi w myśl art. 37 u.d.p.

Trybunał uznał również, że wyłączenie zawarte w art. 37 ust. 4 pkt 2 u.d.p. nie miało charakteru sanacyjnego wobec analizowanych przepisów ordynacji podatkowej. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej w myśl ustawy o doradztwie podatkowym nie dotyczy bowiem informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III ordynacji podatkowej jedynie w zakresie określonym tymi przypisami. Jak już natomiast wielokrotnie zauważono w niniejszym wyroku, wyłączenie uregulowane na gruncie ordynacji podatkowej nie ma charakteru absolutnego. Ustawodawca podejmuje próby ochrony tajemnicy zawodowej doradców podatkowych przez różnicowanie obowiązków informacyjnych w zależności od tego, czy zostali oni zwolnieni z zachowania tajemnicy, czy też nie.

Ponadto Trybunał pragnie stanowczo zaznaczyć, że wszelkie objaśnienia/interpretacje czy dokumenty o charakterze informacyjnym ze strony administracji rządowej nie mają charakteru sanacyjnego wobec niewystarczającej jakości tekstu prawnego. Zgodnie z art. 217 Konstytucji podatnik powinien mieć możliwość jasnego określenia swoich obowiązków podatkowych na podstawie ustawy, a nie tekstów, które nie zaliczają się do katalogu źródeł prawa powszechnie obowiązującego.

Przepisy rozdziału 11a działu III ordynacji podatkowej, z uwagi na swoją niedookreśloność, nieścisłość i brak precyzji utrudniają doradcom podatkowym skuteczne świadczenie usług, oraz mogą nadszarpywać zaufanie, jakim powinni się cieszyć u swoich klientów jako przedstawiciele zawodu zaufania publicznego.

5.2. Ponadto, badając zaskarżone przepisy pod kątem sprzeczności z innymi wartościami chronionymi przepisami ustawy zasadniczej, należy zauważyć, że naruszają one konstytucyjną ochronę tajemnicy komunikowania się (art. 49 Konstytucji) oraz autonomię informacyjną obywateli (art. 51 ust. 2 Konstytucji). Jednocześnie, Trybunał przypomina, że art. 51



Konstytucji chroni tę samą wartość konstytucyjną co zaskarżony przez wnioskodawcę związkowo art. 47 Konstytucji – sferę prywatności. Jak wskazał Trybunał w wyroku z 13 grudnia 2011 r. o sygn. K 33/08 (OTK ZU nr 10/A/2011, poz. 116): „[a]utonomia informacyjna stanowi istotny element składowy prawa do prywatności i oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnianiu innym informacji dotyczących swojej osoby oraz prawo do sprawowania kontroli nad tymi informacjami znajdującymi się w posiadaniu innych podmiotów (zob. wyroki z 19 lutego 2002 r., sygn. U 3/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 3 oraz z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Wynika z tego, że art. 51 Konstytucji stanowi szczególnie środek ochrony tych samych wartości, które chronione są za pośrednictwem art. 47 Konstytucji. Prywatność dotyczy bowiem także ochrony informacji dotyczących określonego podmiotu (zob. wyrok z 12 listopada 2002 r., sygn. SK 40/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 81)”.

Jak stwierdził Trybunał w wyroku o sygn. K 41/02, naruszenia autonomii informacyjnej nie uzasadniają względy celowości ani wygody władzy. Naruszenie takie musi podlegać kryteriom proporcjonalności wynikającym z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Art. 31 ust. 3 Konstytucji stanowi, że 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. Przytoczony przepis Konstytucji formułuje ogólną zasadę zachowania proporcjonalności przy ograniczaniu praw i wolności konstytucyjnych. Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 12 grudnia 2005 r., o sygn. K 32/04, (OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 132) „[z]asada ta dotyczy zarówno sytuacji, gdy sama Konstytucja przewiduje kreowanie wyjątków przez ustawy, jak i sytuacji, gdy ustawodawca zwykły, regulując inną materię, a nie wykonując konstytucyjne upoważnienie do współokreślenia pewnej sfery, niejako wypadkowo popada w kolizję z konstytucyjnymi wolnościami/prawami jednostki (...). Przy ocenie, czy zakaz nadmiernej ingerencji został naruszony, tzn. czy ingerencja była wyrazem konieczności i została przeprowadzona tylko w koniecznym wymiarze, uwzględnia się specyfikę poszczególnych praw i wolności; surowsze standardy dotyczą tu praw osobistych i politycznych niż ekonomicznych i socjalnych (zob. orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego: z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K. 11/94, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 12; z 31 stycznia 1996 r., sygn. K. 9/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 2)”.

Jak wskazał Trybunał w wyroku z 23 kwietnia 2008 r. o sygn. SK 16/07 (OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 45) „[z]godnie z ustalonym na tle art. 31 ust. 3 Konstytucji orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zarzut braku proporcjonalności wymaga udzielenia odpowiedzi na trzy pytania dotyczące analizowanej normy: 1) czy jest ona w stanie doprowadzić do zamierzonych przez ustawodawcę skutków (przydatność normy); 2) czy jest ona niezbędna (konieczna) dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (konieczność podjęcia przez ustawodawcę działania); 3) czy jej efekty pozostają w proporcji do nałożonych przez nią na obywatela ciężarów lub ograniczeń (proporcjonalność *sensu stricto*). Wskazane postulaty przydatności, niezbędności i proporcjonalności *sensu stricto* składają się na treść wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji «konieczności»”.

Trybunał uznał, że w oparciu o kwestionowane przepisy, między innymi z uwagi na ich niewystarczającą określoność, nie można odpowiedzieć twierdząco na powyższe pytania. W odniesieniu do pierwszego z nich, czyli kryterium przydatności, wypowiedział się również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) w uprzednio przytaczanym wyroku w sprawie C-694/20. TSUE stwierdził, że konieczność poinformowania przez pośredników objętych tajemnicą zawodową innych pośredników o stosowaniu schematów podatkowych przez ich klientów narusza art. 7 Karty praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. Urz. UE C 303 z 14.12.2007, s. 1), stanowiący prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i komunikowania się. TSUE kwestionował przydatność regulacji do celu zwalczania agre-

sywnego planowania podatkowego oraz zapobieganie ryzyku unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania, ponieważ, jak zauważono, przepisy dyrektywy 2011/16 zobowiązują pośredników, objętych tajemnicą zawodową, do niezwłocznego powiadomienia swoich klientów o ciążących na nich obowiązkach zgłoszeniowych.

Trybunał uznał za zasadne przytoczenie wyroku TSUE, ponieważ analogiczna sytuacja ma miejsce na gruncie ordynacji podatkowej. Zgodnie z art. 86b § 4 pkt 1 o.p. promotor informuje korzystającego o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa KAS oraz przekazuje wskazane w art. 86f § 1 o.p. dane dotyczące schematu podatkowego.

Ustawodawca motywował wprowadzenie zaskarżonych przepisów koniecznością implementacji prawa UE oraz ochroną równowagi budżetowej. Zgodnie z przytoczonym orzeczeniem oraz uprzednio dokonaną w niniejszym wyroku analizą można stwierdzić, że wyeliminowanie zaskarżonych przepisów z obrotu prawnego nie doprowadziłoby do sprzeczności z wymogami zawartymi w dyrektywie 2011/16. Polska, zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 8ab ust. 5 dyrektywy 2011/16, zobowiązała pośredników (promotorów) do bezzwłocznego powiadomienia swoich klientów o ciążących na nich obowiązkach zgłoszeniowych.

Co do równowagi budżetowej, należy przyznać rację ustawodawcy oraz Prokuratorowi Generalnemu w jego stanowisku, że w myśl orzecznictwa Trybunału stanowi ona wartość, która z punktu widzenia Konstytucji powinna podlegać ochronie. Niemniej, kwestionowane przepisy nie naruszają jej w sposób bezpośredni – nie wpływają na wysokość dochodów lub wydatków publicznych. Wpływ na sytuację fiskalną może mieć jedynie charakter pośredni – przez nałożenie obowiązków informacyjnych państwo może teoretycznie skuteczniej przeciwdziałać unikaniu opodatkowania, które prowadzi do uszczuplenia dochodów publicznych. Należy jednak zwrócić uwagę na rozpiętość analizowanej regulacji – obowiązek raportowania obejmuje nie tylko schematy opracowane w celu – niezgodnego z prawem z założenia – unikania opodatkowania. Obowiązek ten obejmuje także liczne uzgodnienia służące do przeprowadzenia legalnej optymalizacji podatkowej.

Rozważania w tym zakresie prowadzą również do odpowiedzi czy efekty uzyskiwane przez zaskarżone przepisy są proporcjonalne wobec ograniczenia prawa do tajemnicy komunikowania się i autonomii informacyjnej, stanowiącej integralną część prawa do prywatności. Jak wynika z przytoczonego wyroku TSUE, kwestionowane przez wnioskodawcę rozwiązanie legislacyjne nie może być usprawiedliwiane koniecznością implementacji prawa unijnego. W przedmiocie równowagi budżetowej Trybunał stoi na stanowisku, że samo powołanie się na tę zasadę nie usprawiedliwia naruszenia wskazanych wolności, w szczególności z uwagi na daleko idące uchybienia w kwestii standardu legislacyjnego przepisów je ograniczających. Trybunał zwraca również uwagę na istniejące już w tym zakresie rozwiązanie, które przenosi ciężar odpowiedzialności na korzystających (podatników). Zasada równowagi budżetowej nie powinna być dowolnie rozszerzana i abstrakcyjnie powoływana jako jedyne usprawiedliwienie ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności. Do znaczenia tej zasady, która z uwagi na ewolucję systemu finansów publicznych powinna być poddana redefinicji w linii orzeczniczej TK, Trybunał wróci w dalszej części uzasadnienia.

Z uwagi na powyższe Trybunał orzekł, że art. 86b, art. 86d, art. 86e i art. 86f w związku z art. 86a o.p. oraz w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 u.d.p. w zakresie, w jakim tworzą wobec doradców podatkowych objętych tajemnicą zawodową obowiązek przekazywania informacji o schemacie podatkowym oraz nie określają dostatecznie przesłanek i trybu wyłączenia lub zwolnienia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, są niezgodne z art. 2 w związku z art. 17 ust. 1 oraz z art. 49 i art. 51 ust. 2 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 47 Konstytucji.

## 6. Problem dopuszczalności naruszenia zasady *lex retro non agit* w przedmiocie zgodności art. 28 ustawy nowelizującej z art. 2 Konstytucji.

6.1. Kwestionowany w lit. e *petitum* wniosku art. 28 ustawy nowelizującej stanowi o terminach przekazania informacji o schematach podatkowych oraz zakresu temporalnego schematów podatkowych objętych przepisami niniejszej ustawy.

Należy się zgodzić z PG, że w ust. 2 i 4 zaskarżonego przepisu uregulowano obowiązki ciążące na korzystającym, a nie na promotorze, którym może być doradca podatkowy. Dlatego też postępowanie w tym zakresie powinno zostać umorzone. Należy również podzielić zdanie PG, który trafnie zauważył, że przepis ten, wbrew twierdzeniu wnioskodawcy nie odnosi się do wspomagającego a jedynie do promotora. Postępowanie w przedmiocie art. 28 ust. 2 i 4 ustawy nowelizującej zostało więc umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

Zgodnie z art. 28 ust. 1 ustawy nowelizującej obowiązek raportowania nałożony na promotora obejmuje wszystkie schematy podatkowe transgraniczne w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 o.p., jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 17 o.p. dokonano przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, nie wcześniej jednak niż po 25 czerwca 2018 r. Zgłoszenia należało dokonać w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej. W takim samym terminie ust. 3 tego przepisu nałożył obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10 o.p., tzn. innym niż schemat podatkowy transgraniczny w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 12 o.p., jeżeli pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 17 o.p., dokonano przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, nie wcześniej niż po 1 listopada 2018 r.

6.2. Zgodnie z zarzutami wnioskodawcy, przepisy te mają charakter retroaktywny. Trybunał wypowiedział się wielokrotnie w przedmiocie zakazu retroakcji prawa, również w kontekście prawa podatkowego. Co do zasady, ustawodawca nie powinien tworzyć prawa działającego wstecz, jednak zakaz ten nie ma charakteru absolutnego. Jak stwierdził Trybunał w wyroku z 7 lutego 2001 r., o sygn. K 27/00 (OTK ZU nr 2/2001, poz. 29) „w wyjątkowych okolicznościach dopuszczalne jest (...) wprowadzenie pewnych odstępstw od zasady *lex retro non agit*, jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a jednocześnie realizacja tej zasady nie jest możliwa bez wstecznego działania prawa. Dopuszczalność odstępstw od wymienionych zasad konstytucyjnych zależy od wagi wartości konstytucyjnych, które badana regulacja prawna ma chronić”. W wyroku z 9 czerwca 2003 r., o sygn. SK 12/03 (OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51), Trybunał przesądził również, że „rozstrzygając o konkretnej kwestii intertemporalnej, ustawodawca ma dużą swobodę w zakresie wyboru rozwiązania, jednakowoż przy zachowaniu pewnych reguł kierunkowych, mających zakotwiczenie w konstytucyjnej zasadzie zaufania, genetycznie związanej z ideą państwa prawnego. Te zasady kierunkowe obejmują (...) rygorystyczny, choć nie absolutny, zakaz retroakcji właściwej”.

Podobnie rzecz się ma w sytuacji retroakcji niewłaściwej (zasady bezpośredniego działania nowego prawa dla stosunków powstałych pod działaniem prawa dotychczasowego, czyli retrospekcji). Wówczas Trybunał dopuszcza korzystanie z zasady bezpośredniego działania prawa „jeżeli przemawia za tym ważny interes publiczny, którego nie można wyważyć z interesem jednostki” (wyrok o sygn. SK 12/03).

Co do retroakcji przepisów prawa podatkowego, Trybunał podkreślał, że „zasady [pewności prawa i zaufania obywateli do państwa] w prawie daninowym nabierają szczególnego znaczenia. W zakresie bowiem ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwa rytuje się wyjątkowo ostro. Dlatego gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają w prawie podatkowym tak duże znaczenie i to zarówno w płaszczyźnie materialno-prawnej, jak i proceduralnej” (orzeczenie z 15 marca 1995 r., sygn. K 1/95, OTK w 1995 r., cz. I, poz. 7).

6.3. Przed merytoryczną analizą problemu konstytucyjnego należy zauważyć, że sama ustawa nowelizująca przewiduje obowiązek retroakcji w odniesieniu do schematów podatkowych, w których po 25 czerwca lub 1 listopada 2018 r. dokonano co najmniej pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem. Wnioskodawca natomiast w lit. e *petitum* wniosku zaskarżył przepis jedynie w zakresie, w jakim zobowiązuje doradców podatkowych do przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie, który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Użycie czasownika „wdrożony” w aspekcie dokonanym oznacza, że wnioskodawca zaskarżył przepis jedynie w zakresie, w jakim ma charakter retroakcji właściwej.

6.4. W świetle powyższych rozważań należy zwrócić uwagę na istotną różnicę pomiędzy obowiązkami zawartymi w art. 28 ust. 1 a art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej. Retroaktywność art. 28 ust. 1 ustawy nowelizującej może być uzasadniona brzmieniem art. 8ab ust. 12 dyrektywy 2011/16, który również wskazuje 25 czerwca 2018 r. jako cezurę dokonania pierwszej czynności służącej wdrażaniu uzgodnień transgranicznych podlegających obowiązkowi zgłoszenia. Pośrednicy i właściwi podatnicy, w stosownych przypadkach, zostali zobowiązani do przekazania informacji o podlegających zgłoszeniu uzgodnieniach transgranicznych do 31 sierpnia 2020 r. Za takim rozwiązaniem przemawia więc ważny interes publiczny, jakim jest konieczność przestrzegania wiążącego prawa międzynarodowego, w myśl art. 9 Konstytucji. Jako, że wnioskodawca nie zaprezentował adekwatnych argumentów uzasadniających niekonstytucyjność przepisów, stanowiących implementację prawa Unii Europejskiej Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w tym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

## **7. Ocena konstytucyjności art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej.**

7.1. Zupełnie inaczej należy rozpatrywać regulację zawartą w art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej. Obejmuje on nieobjęte dyrektywą 2011/16 schematy inne niż transgraniczne (schematy krajowe). Nie można więc uzasadniać retroaktywności tego przepisu koniecznością implementacji prawa unijnego. Projektodawcy tego przepisu oraz PG w swoim stanowisku uzasadniali konieczność retroakcji ochroną ważnego interesu publicznego, jakim jest zasada równowagi budżetowej.

Zasada równowagi budżetowej nie wynika wprost z przepisów Konstytucji, jednak została ona sformułowana w ramach działalności orzeczniczej Trybunału jako wartość konstytucyjna podległa ochronie (zob. wyrok z 4 listopada 2015 r., sygn. K 1/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 163 i powołane tam orzeczenia). Trybunał uznał, że od zapewnienia równowagi budżetowej „zależy zdolność państwa do działania i rozwiązywania jego różnorodnych interesów” (wyrok z 17 grudnia 1997 r., sygn. K 22/96, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 71). W związku z tym Trybunał w swoim orzecznictwie przyznawał zasadzie równowagi budżetowej pierwszeństwo względem praw nabytych (zob. wyroki z: 4 grudnia 2000 r., sygn. K 9/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 294; 9 kwietnia 2002 r., sygn. K 21/01, OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17; 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3). Zasada równowagi budżetowej umożliwiała również ustanowienie przepisów niekorzystnie ingerujących w treść ukształtowanych stosunków prawnych, np. mniej korzystne zasady waloryzacji świadczeń z ubezpieczeń społecznych (zob. wyroki z: 22 października 2001 r., sygn. SK 16/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 214; 17 listopada 2003 r., sygn. K 32/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 93).

7.2. Należy jednak zwrócić uwagę, że Trybunał, mimo wielokrotnego posługiwania się tą zasadą, nie zdefiniował jej jednorodnie. Nie wskazano również jednoznacznie konstytucyjnego źródła tej zasady. Przywoływano często art. 216 ust. 5 Konstytucji, który ustanawia

nieprzekraczalny limit zadłużenia sektora finansów publicznych. Wskazywane były również inne przepisy rozdziału X Konstytucji, np. ograniczenia zawarte w art. 220 ustawy zasadniczej. Należy jednak zwrócić uwagę, że żaden z przepisów Konstytucji nie stanowi o konieczności osiągnięcia określonego wyniku finansowego budżetu państwa ani sektora finansów publicznych. Tym bardziej, żaden z przepisów nie obliguje do osiągnięcia równowagi budżetowej *sensu stricto*, jeśli Konstytucja wprost przewiduje istnienie deficytu budżetowego (art. 220 ust. 2 Konstytucji) oraz państwowego długu publicznego (art. 216 ust. 5 Konstytucji), którego powstanie, co do zasady, wiąże się ze zjawiskiem deficytu budżetowego.

7.3. Wyinterpretowana w ubiegłych latach zasada równowagi budżetowej, która skupia się na potrzebie *quasi* księgowego zbilansowania dochodów i wydatków niesprecyzowanego obszaru sektora publicznego (budżetu państwa, ustawy budżetowej, sektora finansów publicznych lub sektora instytucji rządowych i samorządowych), podobnie zresztą jak będące jej podstawą przepisy ustawy zasadniczej, przestają nadać za rzeczywistością gospodarczą. Badanie przez Trybunał Konstytucyjny aktów prawa powszechnego pod kątem zgodności z zasadą równowagi budżetowej jest o tyle problematyczne, że Trybunał nie posiada kompetencji do rzeczywistego zbadania wpływu analizowanych przepisów na wydatki i dochody publiczne. Ponadto, nawet jeśli „księgowy” oszacowanie wpływu analizowanej regulacji byłoby możliwe, to nadal Trybunał nie posiada kompetencji, aby jednoznacznie stwierdzić, w jaki sposób owa „księgowy” zmiana salda danego obszaru sektora publicznego wpłynie na sytuację gospodarczą państwa. Możliwość prowadzenia własnej polityki fiskalnej jest niezbędnym warunkiem funkcjonowania każdego rządu. Bez swobody w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa nie jest bowiem możliwa realizacja własnego programu politycznego. Dlatego też, Trybunał jako sąd prawa, zobowiązany jest badać przede wszystkim proceduralne aspekty rozwiązań służących realizacji polityki fiskalnej państwa. Interwencje w odniesieniu do materialnoprawnego aspektu finansów publicznych Trybunał powinien podejmować jedynie w ostateczności, czyli w sytuacjach, w których analizowane prawo w sposób oczywisty prowadzić może do naruszenia stabilności fiskalnej państwa. Nadzwyczajne sytuacje ostatnich lat, czyli przede wszystkim czas pandemii COVID-19 i kryzys surowcowy wywołany agresją Rosji na Ukrainę jasno pokazały, że ochrona Rzeczypospolitej Polskiej, czyli dobra wspólnego wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji), ciągłości jej istnienia i długoterminowej stabilności fiskalnej nie musi być spójna z ochroną zasady równowagi budżetowej rozumianej w wymiarze „księgowym”, wydatkowo-dochodowym.

7.4. Argument ochrony zasady równowagi budżetowej nie może być wskazywany bezwarunkowo przez legislatora jako uniwersalne uzasadnienie wprowadzanych regulacji. Teoretycznie profiskalny charakter ustawy nie oznacza, że nie może ona zostać uznana za niezgodną z Konstytucją. Fiskalizm musi być bowiem zważony z innymi prawami, wolnościami czy zasadami wynikającymi z ustawy zasadniczej.

Retroaktywny charakter art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej nie może być uzasadniony ochroną równowagi budżetowej, nawet przyjmując jej „księgowy” aspekt. Konieczność raportowania schematów podatkowych, których proces wdrażania został rozpoczęty przed wejściem ustawy nowelizującej w życie, nie prowadzi bezpośrednio do zwiększenia dochodów publicznych. Nie sposób uwiarygodnić, że gdyby zrezygnowano z retroakcji tego przepisu, zasada równowagi budżetowej (jakkolwiek rozumiana) zostałaby naruszona. Ustawodawca naruszył więc szczególnie istotną w prawie daninowym zasadę *lex retro non agit* i nie może swojego działania uzasadnić ochroną ważnego interesu publicznego. Dlatego też Trybunał uznał, że art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim zobowiązuje promotora będącego doradcą podatkowym do przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 10 o.p. innym niż schemat podatkowy transgraniczny w rozumieniu

art. 86a § 1 pkt 12 o.p., który został wdrożony przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

## 8. Skutki wyroku.

8.1. Wyrok odnosi się jedynie do obowiązków promotorów lub wspomagających pełniących zawód doradców podatkowych. Trybunał jest bowiem związany zakresem wniosku oraz ograniczoną legitymacją wnioskodawcy.

8.2. Wyrok w punkcie 1 oznacza, że jeśli ustawodawca decyduje się na modyfikację zakresu tajemnicy zawodowej, to szczególnie istotne jest, by przepisy zawierające takie regulacje spełniały najwyższe standardy wynikające z zasady poprawnej legislacji. Przepisy cechuje daleko idąca wewnętrzna niespójność. Z jednej strony w pewnym zakresie chronią one obowiązek tajemnicy zawodowej, a z drugiej go minimalizują. Może to prowadzić do sytuacji, w których doradcy podatkowi zmuszeni są do naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Utrudnia to należyte wykonywanie przez doradców podatkowych zawodu zaufania publicznego.

Przepisy modyfikujące instytucje tajemnicy zawodowej muszą być analizowane pod względem proporcjonalności naruszenia przez nie praw i wolności konstytucyjnie chronionych. Potencjalna ochrona zasady równowagi budżetowej nie może stanowić usprawiedliwienia do stanowienia dowolnych przepisów ingerujących w prawo do tajemnicy komunikowania się oraz autonomii informacyjnej będącej integralną częścią prawa do prywatności. Jeśli ustawodawca zdecydował się na pozostawienie obowiązku tajemnicy zawodowej w ramach schematów podatkowych, to nie może on wymagać od doradców podatkowych naruszenia go poprzez przekazywanie do organów administracji publicznej lub innych promotorów i wspomagających, poufnych informacji, których wyłączenie z zakresu tajemnicy jest wątpliwe.

Trybunał nie neguje więc samego gromadzenia informacji o schematach podatkowych przez władze publiczne, a jedynie adekwatność tego obowiązku w sytuacji, w której istnieje instytucja tajemnicy zawodowej – z jednej strony ścisły obowiązek dla doradców podatkowych, z drugiej zaś strony uprawnienie i gwarancja dla ich klientów. Osiągnięcie zamierzonego celu przez ustawodawcę w takiej sytuacji może zostać dokonane przez przekazanie przez doradców podatkowych informacji o schemacie podatkowym korzystającym, którzy są obciążeni obowiązkiem ich zgłoszenia. Takie rozwiązanie istnieje już w obecnych przepisach. W stanie prawnym, który zaistnieje po niniejszym wyroku, będzie to jedyna droga do pozyskania przez państwo informacji o schematach podatkowych. Oznacza to m.in., że obowiązki uregulowane w art. 86b § 5-6 o.p. nie będą dotyczyć doradców podatkowych. Również treść art. 86d § 5 o.p. nie może odnosić się do doradców podatkowych w zakresie, w jakim nakłada na nich obowiązek poinformowania podmiotów innych niż klienci, wobec których związani są oni tajemnicą zawodową. Wpływa to oczywiście analogicznie na zasadność obowiązków uregulowanych w art. 86e o.p. i wymogów informacyjnych wskazanych w art. 86f o.p. dla doradców podatkowych. Rozważania te dotyczą również obowiązków w zakresie przekazywania schematów standaryzowanych.

Wszelkie wyłączenia lub zwolnienia w przedmiocie tajemnicy zawodowej powinny mieć charakter systemowy oraz muszą zostać sformułowane w sposób dostatecznie określony. Wyłączenie uregulowane w art. 86b § 7 o.p. w związku z art. 37 ust. 4 pkt 2 u.d.p. tego standardu nie spełnia i w połączeniu z normami wynikającymi z pozostałych przepisów ordynacji podatkowych uznanych w punkcie 1 niniejszego wyroku za niekonstytucyjne może obligować doradców podatkowych do konieczności naruszenia tajemnicy zawodowej. Należy przy tym podkreślić, że wszelkie nowe rozwiązania legislacyjne modyfikujące instytucję tajemnicy

zawodowej również będą mogły być rozpatrywane przez Trybunał pod kątem przytoczonych w niniejszej sprawie kryteriów.

8.3. W punkcie 2 niniejszego wyroku Trybunał orzekł o zakresowej temporalnie niezgodności art. 28 ust. 3 ustawy nowelizującej. Nałożony na promotorów będących doradcami podatkowymi obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych innych niż schematy transgraniczne (bez względu na to, czy doradca był związany tajemnicą zawodową czy też nie), które zostały wdrożone przed wejściem ustawy nowelizującej w życie, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji. Należy zauważyć, że sama ustawa nowelizująca przewiduje taki obowiązek w odniesieniu do schematów, w których po 1 listopada 2018 r. dokonano pierwszej czynności związanej z jego wdrażaniem. Wyrok natomiast odnosi się jedynie do schematów, które zostały w pełni wdrożone przed 1 stycznia 2019 r., ponieważ Trybunał jest związany w tym zakresie treścią lit. e *petitum* wniosku.

W związku z powyższym Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.