

WYROK
z dnia 22 maja 2007 r.
Sygn. akt K 42/05*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący
Wojciech Hermeliński
Marek Kotlinowski – sprawozdawca
Marek Mazurkiewicz
Janusz Niemcewicz,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 8 maja 2007 r., wniosku Krajowej Rady Doradców Podatkowych o zbadanie zgodności:

- 1) art. 3a ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 86, ze zm.) z art. 32 Konstytucji,
- 2) a) art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2005 r. Nr 10, poz. 66) w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z 5 lipca 1996 r.,
b) art. 1 pkt 9 lit. a ustawy z 16 grudnia 2004 r. w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy z 5 lipca 1996 r.,
c) art. 1 pkt 10 ustawy z 16 grudnia 2004 r. w zakresie, w jakim dodaje art. 46b do ustawy z 5 lipca 1996 r.,
d) art. 2 pkt 2 ustawy z 16 grudnia 2004 r. w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 79 pkt 7 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, ze zm.),
e) art. 2 pkt 3 ustawy z 16 grudnia 2004 r. w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 80a ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r.,
– z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

I

1. Art. 3a ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 86, Nr 153, poz. 1271 i Nr 240, poz. 2052, z 2003 r. Nr 124, poz. 1152 i Nr 137, poz. 1302, z 2004 r. Nr 62, poz. 577, z 2005 r. Nr 10, poz. 66 oraz z 2007 r. Nr 25, poz. 162) **jest zgodny z art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

2. Art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2005 r. Nr 10, poz. 66) **w zakresie, w**

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 czerwca 2007 r. w Dz. U. Nr 98, poz. 656.

jakim nadaje nowe brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy powołanej w punkcie 1, jest niezgodny z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji.

3. Art. 1 pkt 9 lit. a ustawy powołanej w punkcie 2 w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy powołanej w punkcie 1, jest niezgodny z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji.

II

Przepisy wymienione w części I w punktach 2 i 3 tracą moc obowiązującą z upływem 6 (sześciu) miesięcy od dnia ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej.

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

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

UZASADNIENIE

I

1. Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: KRDP) 14 kwietnia 2005 r. wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie, że art. 3a ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2002 r. Nr 9, poz. 86, ze zm.; dalej: u.d.p.) jest niezgodny z art. 17 i art. 32 Konstytucji, a ponadto, że niezgodne z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji są następujące przepisy ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2005 r. Nr 10, poz. 66; dalej: ustawa nowelizująca):

- a) art. 1 pkt 1 w zakresie, w jakim wprowadza nowe brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p.;
- b) art. 1 pkt 2 w zakresie, w jakim dodaje art. 3a u.d.p.;
- c) art. 1 pkt 9 lit. a w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 27 ust. 1 pkt 1 u.d.p.;
- d) art. 1 pkt 10 w zakresie, w jakim dodaje art. 46b u.d.p.;
- e) art. 2 pkt 2 w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 79 pkt 7 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, ze zm.; dalej: u.r.);
- f) art. 2 pkt 3 w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 80a ust. 1 u.r.

Zakwestionowany art. 3a u.d.p. przyznaje podmiotom uprawnionym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych możliwość wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego opisanych w art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 u.d.p., tj. możliwość prowadzenia w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielania im pomocy w tym zakresie, a także sporządzania, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielania im pomocy w tym zakresie. Zdaniem KRDP przepis ten jest niezgodny z art. 17 Konstytucji przez to, że podmioty uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie zostały objęte pieczęcią sprawowaną w interesie publicznym przez samorząd zawodowy doradców podatkowych, oraz z art. 32 Konstytucji przez to, że warunki działalności doradczej zostały zróżnicowane w zależności od prowadzącego ją podmiotu. Uzasadniając niezgodność art. 3a u.d.p. z tym ostatnim wzorcem kontroli, wnioskodawca stwierdził, że odmiennie traktuje on podmioty prawa mające wspólną cechę istotną, którą jest wykonywanie niektórych czynności z zakresu doradztwa

podatkowego. Z jednej bowiem strony zrównuje podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych z doradcami podatkowymi w zakresie wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego, lecz z drugiej strony nie ustanawia dla nich jednakowych obowiązków i ograniczeń związanych z wykonywaniem tych czynności (przynależność do korporacji zawodowej, nadzór korporacyjny, odpowiedzialność dyscyplinarna czy obowiązek ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej).

Niekonstytucyjność pozostałych zaskarżonych w sprawie przepisów, tj. wymienionych wyżej przepisów ustawy nowelizującej, wnioskodawca uzasadniał tym, że ich treść ukształtowały poprawki senackie, które nie mieściły się w granicach materii objętej ustawą przekazaną Senatowi przez Sejm. Z tego względu wnioskodawca domagał się stwierdzenia ich niezgodności z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 26 lipca 2006 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 1 pkt 9 lit. a ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 27 ust. 1 pkt 1 u.d.p., jest niezgodny z art. 121 ust. 2 Konstytucji. Uzasadniając swoje stanowisko, Marszałek Sejmu wskazał, że zawarta w poprawce senackiej regulacja, która później znalazła się w tym przepisie, nie była przedmiotem projektu rządowego i dotyczących go prac w Sejmie, a więc wykraczała poza zakres ustawy nowelizującej. W odniesieniu do pozostałych zaskarżonych przepisów Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie ich zgodności ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

Zdaniem Marszałka, zakres czynności doradztwa podatkowego, które mogą wykonywać podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, nie uległ po nowelizacji z 16 grudnia 2004 r. istotnej zmianie. Zakres podmiotowy tych czynności został jedynie rozszerzony na podmioty, którym osoby te nie prowadzą ksiąg rachunkowych, a które księgi takie prowadzą we własnym zakresie lub poprzez inny podmiot bądź też w ogóle są zwolnione z obowiązku ich prowadzenia. Takie rozszerzenie kompetencji doradczych podmiotów uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie narusza jednak konstytucyjnej zasady równości, a to ze względu na różnicę pomiędzy zakresem przedmiotowym czynności doradztwa podatkowego i czynności, które stanowią istotę usług świadczonych przez podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wszelkie ograniczenia dotyczące doradców podatkowych należy odnieść do ich pierwotnego uprawnienia, tj. udzielania porad w sprawach podatkowych. Uprawnienia takiego nie mają podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, stąd słusznie nie rozciągnięto na nich tychże ograniczeń.

Odnosząc się do zarzutów dotyczących naruszenia zasady poprawnej legislacji przy uchwalaniu ustawy nowelizującej, Marszałek wskazał, że poza jednym jej przepisem, co do którego wnosi o stwierdzenie niekonstytucyjności, tj. art. 1 pkt 9 lit. a, pozostałe zaskarżone przepisy są zgodne ze wskazanymi przez wnioskodawcę wzorcami konstytucyjnymi, gdyż poprawki Senatu, które zadecydowały o wprowadzeniu tych przepisów do ustawy nowelizującej, zgodne były z jej celem i przedmiotem. Senat proponowanymi poprawkami powrócił do propozycji rządowych, które znajdowały się w pierwotnym projekcie ustawodawczym, lecz ostatecznie w trakcie trzeciego czytania nie uzyskały akceptacji Sejmu. Tym samym Senat odniósł się nie tylko do ustawy przekazanej mu przez Sejm, lecz również do stanowiska wnioskodawcy projektu i do głosów w dyskusji w trakcie prac ustawodawczych w Sejmie. Zaproponowane w ten sposób poprawki senackie nie wykraczały zatem poza zakres przedmiotowy regulacji ustawowej.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 13 września 2006 r. wniósł o stwierdzenie zgodności art. 3a u.d.p. z art. 32 Konstytucji oraz niezgodności wszystkich zaskarżonych w tej sprawie przepisów ustawy nowelizującej z art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji.

Uzasadniając swoje stanowisko, Prokurator Generalny wskazał, że zakres czynności doradców podatkowych jest znacznie szerszy niż zakres czynności, do wykonywania których uprawnione są podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Doradcy podatkowi mogą bowiem udzielać porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych, występować w charakterze pełnomocników podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej oraz w postępowaniu sądowym w sprawach z zakresu tych obowiązków. Mają również prawo sporządzania kasacji od wyroku sądu administracyjnego w tych sprawach. Tak ustawowo określony zakres i charakter usług, jakie mogą świadczyć doradcy podatkowi, zbliża ten zawód do innych zawodów zaufania publicznego (adwokata, radcy prawnego) i stanowi uzasadnienie dla zbliżonych ustawowych ograniczeń wykonywania zawodu. Podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie zostały natomiast uprawnione do świadczenia wskazanej pomocy prawnej. Mimo że niektóre z czynności, jakie mogą oni wykonywać, są analogiczne do tych, które wykonują doradcy podatkowi, to niemożność świadczenia szeregu innych czynności pomocy prawnej z zakresu prawa podatkowego oraz poddanie dopuszczalnych czynności niektórym ograniczeniom, jakim podlegają doradcy podatkowi, pozwala na uznanie, że ustawodawca nie przekroczył swobody w zakresie kształtowania poszczególnych zawodów przez to, że podmiotów uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych nie poddał takim samym ograniczeniom, jakim podlegają zawody zaufania publicznego, w tym zawód doradcy podatkowego. Nie można zatem zarzucić ustawodawcy naruszenia zasady równości.

Prokurator Generalny podzielił natomiast pogląd wnioskodawcy o przekroczeniu przez Senat przysługującego mu prawa wnoszenia poprawek. Ustawa nowelizująca uchwalona przez Sejm nie zawierała bowiem odrzuconych w trzecim czytaniu rozwiązań projektu rządowego, które mimo to ponownie zostały do ustawy wprowadzone w formie poprawek Senatowi. Prokurator Generalny przypomniał, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, materię, do jakiej odnosi się poprawka, określa treść ustawy uchwalonej przez Sejm i przekazanej następnie Senatowi. Zasada ta nabiera szczególnej wyrazistości w wypadku ustawy nowelizującej. Nie jest więc możliwe, aby senackie poprawki do ustawy nowelizującej mogły dotyczyć zagadnień objętych wyłącznie zakresem ustawy nowelizowanej. W niniejszej sprawie zasada ta, zdaniem Prokuratora Generalnego, została naruszona.

4. Postanowieniem z 31 sierpnia 2005 r. (sygn. Tw 15/05; OTK ZU nr 6/B/2005, poz. 210) Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu wnioskowi w zakresie, w jakim wnioskodawca wniósł o zbadanie zgodności art. 3a u.d.p. z art. 17 Konstytucji oraz art. 1 pkt 2 ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim dodaje art. 3a u.d.p., z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji. Postanowienie to zaskarżył wnioskodawca, jednak Trybunał postanowieniem z 22 listopada 2005 r. (OTK ZU nr 6/B/2005, poz. 211) nie uwzględnił zażalenia.

II

W rozprawie, która odbyła się 15 maja 2007 r., wzięli udział przedstawiciele wnioskodawcy, Sejmu oraz Prokuratora Generalnego. Uczestnicy postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone w pisemnych wystąpieniach oraz przytoczoną w nich argumentację.

Nadto przedstawiciel wnioskodawcy, nawiązując do wyroku TK z 19 kwietnia 2006 r., sygn. K 6/06, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 45, rozszerzył argumentację zawartą we wniosku, mającą przemawiać za niezgodnością art. 3a u.d.p. z konstytucyjną zasadą równości. Wskazał on, że w niniejszej sprawie, podobnie jak w sprawie K 6/06, nie można odnaleźć istotnych i racjonalnych argumentów uzasadniających zróżnicowanie wymagań stawianych osobom wykonującym tę samą kategorię czynności zawodowych. Z uzasadnienia wyroku w sprawie sygn. K 6/06 wynika również

jednoznacznie, że niedopuszczalne jest regulowanie w ustawie samorządowej uprawnień podmiotów, które nie podlegają danemu samorządowi zawodowemu. Przedstawiciele Sejmu i Prokuratora Generalnego przyznali, że lepszym rozwiązaniem byłoby uregulowanie uprawnień podmiotów uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych kompleksowo w ustawie o rachunkowości.

Przedstawiciel wnioskodawcy wyjaśnił ponadto, że w chwili obecnej na listę doradców podatkowych wpisanych jest niemal 11 tysięcy osób. Liczbę podatników podatku od towarów i usług, składających co miesiąc lub co kwartał deklarację podatkową, szacuje się na około 1,5 miliona, przy czym podatników będących przedsiębiorcami w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym jest znacznie więcej (ponad 2 miliony osób). Z usług doradców podatkowych najczęściej korzystają przedsiębiorstwa małe i średnie. Większe podmioty gospodarcze, jak chociażby spółki giełdowe, rozliczenia podatkowe powierzają podmiotom zewnętrznym, korzystając z tzw. *outsourcingu*.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na każdym etapie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (dalej: TK) konieczne jest kontrolowanie, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek wydania wyroku, skutkujących obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. postanowienie TK z 5 grudnia 2001 r., sygn. K 31/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 269). Kontroli takiej podlega w szczególności legitymacja wnioskodawcy, którym w niniejszej sprawie jest Krajowa Rada Doradców Podatkowych (dalej: KRDP). Przed przystąpieniem do merytorycznego rozpoznania sprawy Trybunał postanowił zatem zbadać legitymację tego podmiotu do kwestionowania zaskarżonych we wniosku przepisów.

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

Badanie legitymacji szczególnej podmiotów wyliczonych w art. 191 ust. 1 pkt 3-5 Konstytucji wymaga rozstrzygnięcia dwóch kwestii. Pierwsza wiąże się z ustaleniem zakresu działania wnioskodawcy w rozumieniu art. 191 ust. 2 Konstytucji. Druga, będąca jej następstwem, prowadzi do konieczności rozważenia, czy zarówno zaskarżony akt normatywny, jak i powołane dla jego kontroli wzorce należą do uprzednio wyznaczonego zakresu działania podmiotu wszczynającego postępowanie.

W swoim dotychczasowym orzecznictwie TK wypowiadał się już w sprawie legitymacji wnioskowej samorządów zawodowych zrzeszających osoby wykonujące zawód zaufania publicznego. W przywołanym wyżej postanowieniu z 12 sierpnia 2005 r. (sygn. Tw 23/05, OTK ZU nr 1/B/2006, poz. 2), badając legitymację wnioskową Krajowej Rady Notarialnej, Trybunał stwierdził: „Legitymacja ogólnokrajowych władz organizacji zawodowych, w tym samorządów zawodowych zrzeszających osoby wykonujące zawód zaufania publicznego, koncentruje się wokół spraw dotyczących wykonywania określonego zawodu przez członków korporacji, zwłaszcza w aspekcie nałożonych obowiązków i przyznanych uprawnień. [...] Intencją ustrojodawcy, na gruncie art. 191 ust. 1 pkt 4 w związku z art. 191 ust. 2 ustawy zasadniczej, było przyznanie ochrony tylko takim interesom wskazanych w nim podmiotów, które odznaczają się pewnymi wspólnymi cechami. Są to [...] interesy związane z wykonywaniem zawodu. [...] W konsekwencji, organizacja zawodowa, występując o ochronę interesów związanych z zawodem wykonywanym przez jej członków, nie może abstrahować od zakresu swojego działania. Uzasadnieniem legitymacji będzie bowiem wykazanie, że wnioskodawca jest zarówno adresatem kwestionowanego aktu normatywnego (konkretnych przepisów), jak i wzorców kontroli (w tym konstytucyjnych), jeśli stawia zarzut ich naruszenia w kontekście ochrony interesów korporacyjnych”. Pogląd ten TK podtrzymał w wydanym następnie w tej samej sprawie postanowieniu z 8 lutego 2006 r. (sygn. Tw 23/05, OTK ZU nr 1/B/2006, poz. 3), nieuwzględniającym zażalenia Krajowej Rady Notarialnej na wymienione wyżej postanowienie z 12 sierpnia 2005 r.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny przystąpił do oceny legitymacji KRDP występującej w niniejszej sprawie w charakterze wnioskodawcy. KRDP stanowi organ samorządu zawodowego doradców podatkowych, zwanego Krajową Izbą Doradców Podatkowych (art. 49 ust. 1 pkt 2 u.d.p.). Do zadań statutowych Izby należy m.in. ochrona interesów zawodowych doradców podatkowych (§ 6 ust. 1 pkt 2 załącznika do uchwały 13/2002 Pierwszego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z 27 stycznia 2002 r. w sprawie Statutu Krajowej Izby Doradców Podatkowych). KRDP, występując w imieniu Izby z wnioskiem do TK, może zatem kwestionować konstytucyjność tylko tych aktów normatywnych, które dotyczą wykonywania zawodu doradcy podatkowego, zwłaszcza w aspekcie nałożonych na członków korporacji obowiązków i przyznanych im uprawnień. Tymczasem w niniejszej sprawie niektóre spośród wskazanych przez wnioskodawcę jako przedmiot kontroli przepisów w ogóle nie dotyczą spraw związanych z wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego. Są to trzy przepisy regulujące kwestie ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, tj. art. 1 pkt 10, art. 2 pkt 2 i art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości (Dz. U. z 2005 r. Nr 10, poz. 66; dalej: ustawa nowelizująca), których konstytucyjność wnioskodawca kwestionuje z punktu widzenia art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji.

Pierwszy z tych przepisów – art. 1 pkt 10 ustawy nowelizującej – dodał do ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. Nr 9, poz. 86; dalej: u.d.p.) art. 46b w brzmieniu: „Podmioty, o których mowa w art. 3a, są obowiązane do zawarcia, na podstawie odrębnych przepisów, umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego, do wykonywania których są uprawnione”. Przepis ten odnosi się tylko i wyłącznie do osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, gdyż to o nich mowa w art. 3a u.d.p. Fakt nałożenia na te osoby przez ustawodawcę obowiązku zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej w sposób oczywisty nie jest sprawą odnoszącą się do zakresu działania samorządu doradców podatkowych, tym bardziej że w żadnym stopniu nie narusza on interesów członków tej korporacji. Z tego też względu wnioskodawca nie ma legitymacji do kwestionowania konstytucyjności tego przepisu w ramach niniejszego postępowania.

Kolejny z powołanych wyżej przepisów, tj. art. 2 pkt 3 ustawy nowelizującej zmienił brzmienie art. 80a ust. 1 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, ze zm.; dalej: u.r.), zobowiązując podmioty uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych do zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone w związku z prowadzoną działalnością obejmującą swym zakresem prowadzenie ksiąg rachunkowych oraz wykonywanie czynności doradztwa podatkowego, do wykonywania których są uprawnione zgodnie z odrębnymi przepisami. Ściśle z tą regulacją związana jest treść zaskarżonego art. 2 pkt 2 ustawy nowelizującej, który zmienił brzmienie art. 79 pkt 7 u.r., przewidującemu sankcję karną dla osób prowadzących taką działalność usługową bez dopełnienia obowiązku zawarcia wspomnianej umowy ubezpieczenia. Oba przepisy nie są zatem adresowane do doradców podatkowych, lecz do osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Przepisy te nie dotyczą zatem spraw należących do zakresu działania KRDP.

Pozostałe dwa zaskarżone przez wnioskodawcę przepisy ustawy nowelizującej, tj. art. 1 pkt 1 oraz art. 1 pkt 9 lit. a, zmieniły brzmienie odpowiednio art. 2 ust. 1 pkt 2 oraz art. 27 ust. 1 pkt 1 u.d.p. Oba te przepisy odnoszą się do działalności doradców podatkowych; pierwszy z nich dotyczy jednej z czynności doradztwa podatkowego, a drugi – jednej z form wykonywania zawodu doradcy podatkowego. Przepisy te niewątpliwie należą zatem do spraw objętych zakresem działania KRDP, która sprawuje pieczę nad należytym wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego. Merytorycznemu rozpoznaniu podlegać będzie również problem konstytucyjności art. 3a u.d.p. Choć przepis ten nie jest wprost adresowany do doradców podatkowych, to w zakresie, w jakim wniosek KRDP kwestionuje jego zgodność z konstytucyjną zasadą równości, zmierza on – co Trybunał podkreślił w wydanym w ramach kontroli wstępnej postanowieniu z 31 sierpnia 2005 r. – do ochrony interesów doradców podatkowych.

Stwierdzenie przez TK na etapie merytorycznego rozpoznania sprawy braku legitymacji wnioskodawcy do kwestionowania zgodności określonych przepisów ze wskazanymi wzorcami kontroli oznacza konieczność umorzenia postępowania z powodu niedopuszczalności wydania wyroku. W niniejszej sprawie oznaczało to konieczność umorzenia postępowania w sprawie kontroli zgodności trzech zaskarżonych przepisów ustawy nowelizującej z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji. Merytorycznemu rozpoznaniu będzie zatem podlegać jedynie problem zgodności art. 3a u.d.p. z art. 32 Konstytucji oraz art. 1 pkt 1 i art. 1 pkt 9 lit. a ustawy nowelizującej z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji.

2. Osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych od momentu wejścia w życie ustawy o doradztwie podatkowym, tj. od dnia 1 stycznia 1997 r., miały prawo wykonywania w imieniu i na rzecz podatnika czynności polegających na prowadzeniu ksiąg rachunkowych bądź innych ksiąg i ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzaniu zeznań i deklaracji na podstawie danych wynikających z tych ksiąg. Zaskarżony w niniejszej sprawie art. 3a u.d.p. uznał te czynności za czynności doradztwa podatkowego, a ponadto przyznał osobom uprawnionym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych prawo do sporządzania zeznań i deklaracji na rzecz wszystkich podatników, płatników i inkasentów, a nie tylko na rzecz tych, którym prowadzą one księgi rachunkowe lub inne księgi podatkowe, oraz prawo do udzielania podatnikom, płatnikom i inkasentom pomocy w tym zakresie. Zarzut naruszenia art. 32 Konstytucji przez art. 3a u.d.p. sprowadza się do tezy, że doradcy podatkowi i podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych mają wspólną cechę istotną (tj. możliwość wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego) i stąd powinni być przez prawo tak samo (równo) traktowani w zakresie zakazów, ograniczeń i obowiązków, którym z racji wykonywania tych czynności podlegają doradcy podatkowi.

Należy jednak wskazać, że Konstytucja nie determinuje granic działalności zawodowej i nie określa zakresu usług, jakie mogą świadczyć przedstawiciele różnych grup zawodowych, lecz pozostawia to zadanie ustawie (tak TK w wyrokach: z 21 maja 2002 r., sygn. K 30/01, OTK ZU nr

3/A/2002, poz. 32; z 19 kwietnia 2006 r., sygn. K 6/06, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 45; z 27 lipca 2006 r., sygn. SK 43/04, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 89). Ustawa zwykła, a nie ustawa zasadnicza, wskazuje zatem czynności przypisane do wykonywania poszczególnym grupom zawodowym. Do ustawodawcy należy również określenie, jakie czynności zawodowe mają charakter zastrzeżony wyłącznie dla określonego zawodu, a jakie czynności mogą być wykonywane wspólnie przez przedstawicieli różnych zawodów bądź nawet w sposób powszechny, bez obowiązku uzyskania szczególnego statusu zawodowego.

3. Z treści ustawy o doradztwie podatkowym wynika intencja ustawodawcy, by upoważnić do wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego dwie kategorie podmiotów, różniących się w zakresie przyznanych im uprawnień i nałożonych na nie obowiązków. Do pierwszej kategorii należą osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (doradca podatkowy, radca prawny, adwokat, biegły rewident), z którymi zrównane zostały podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie doradztwa podatkowego, wskazane w art. 4 u.d.p., a wykonujące doradztwo podatkowe wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach. Cechą charakterystyczną tej kategorii podmiotów jest prawo do wykonywania wszystkich opisanych w art. 2 ust. 1 u.d.p. czynności doradztwa podatkowego oraz wyłączne prawo do udzielania podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych. Do drugiej kategorii zaliczone zostały osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, którym ustawodawca przyznał prawo do wykonywania tylko niektórych, ściśle określonych czynności doradztwa podatkowego. Zakres przedmiotowy tych czynności tylko w nieznacznym stopniu się zmienił po wejściu w życie ustawy nowelizującej, gdyż podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, obok prawa do prowadzenia ksiąg i ewidencji podatkowych oraz sporządzania zeznań i deklaracji podatkowych, uzyskały dodatkowo prawo udzielania pomocy w zakresie wykonywania tych czynności. Owo rozszerzenie uprawnień podmiotów uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych jest uzasadnione tym, że skoro pewne czynności mogą wykonywać samodzielnie, to tym bardziej mogą jedynie pomagać przy wykonywaniu tych czynności przez inne podmioty. Samodzielne wykonywanie czynności jest bowiem działaniem znacznie dalej idącym w zakresie skutków i odpowiedzialności aniżeli udzielanie innym pomocy w wykonaniu tych czynności. Należy jednak podkreślić, że pomoc, jaką mogą świadczyć podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, ma bardzo wąski, ściśle określony przez ustawę zakres, ograniczony do pomocy w prowadzeniu ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz pomocy w sporządzaniu zeznań i deklaracji podatkowych. Nie jest to zatem pomoc, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p., polegająca na udzielaniu porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych, która na zasadzie wyłączności została zastrzeżona dla osób wykonujących zawody zaufania publicznego, w tym doradców podatkowych.

W następstwie nowelizacji z 16 grudnia 2004 r. znacząco zmienił się natomiast zakres podmiotów, na rzecz których podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych mogą wspomniane wyżej czynności z zakresu doradztwa podatkowego wykonywać. O ile bowiem wcześniej zeznania i deklaracje podatkowe podmioty te mogły sporządzać tylko w imieniu i na rzecz tych podatników, którym prowadziły księgi rachunkowe, o tyle obecnie mogą to czynić w imieniu i na rzecz wszelkich podatników, płatników i inkasentów. Są to jednak w dalszym ciągu te same czynności, które podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych mogły wykonywać przed nowelizacją.

Z powyższego wynika zatem, że do czynności zastrzeżonych do wykonywania wyłącznie przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego, w tym doradców podatkowych, nie zostały

zaliczone czynności polegające na prowadzeniu ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzaniu zeznań i deklaracji podatkowych, jak również udzielaniu pomocy w tym zakresie. Warto zauważyć, że przed 1 lutego 2005 r. te dwie pierwsze czynności, o ile były wykonywane przez podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, nie były uważane za czynności doradztwa podatkowego, natomiast o ile były wykonywane przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego – były za takie czynności uważane. To nieuzasadnione zróżnicowanie charakteru czynności w zależności od charakteru wykonującego ją podmiotu zostało zlikwidowane z chwilą wejścia w życie ustawy nowelizującej. Sam jednak fakt, że od początku ustawodawca upoważnił do prowadzenia ksiąg podatkowych oraz sporządzania deklaracji i zeznań podatkowych osoby niewykonyjące zawodu zaufania publicznego, nie uważając jednocześnie tych czynności, o ile są wykonywane przez podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, za czynności doradztwa podatkowego, świadczy, że zależało mu wyłącznie na tym, by czynności te wykonywały osoby mające odpowiednie kwalifikacje, ale już niekoniecznie osoby wykonujące zawód zaufania publicznego. Stąd też za podmioty kwalifikowane do wykonywania tych czynności uznano nie tylko doradców podatkowych i przedstawicieli innych wskazanych w ustawie zawodów zaufania publicznego, lecz również osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

Za czynności zastrzeżone do wykonywania wyłącznie przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego uznano natomiast udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych. Wykonywanie tych czynności zostało uznane przez ustawodawcę za istotę doradztwa podatkowego. Warto przy tym zauważyć, że pojęcie „doradzanie” w potocznym rozumieniu oznacza właśnie udzielanie porad, opinii i wyjaśnień. Chodzi tu zatem o czynności polegające na opracowaniu pewnej koncepcji czy strategii, na podstawie której podatnik podejmować będzie konkretne działania. Konkludując, należy stwierdzić, że zakres uprawnień w sferze doradztwa podatkowego zastrzeżony dla osób wykonujących zawód zaufania publicznego dotyczy tylko i wyłącznie udzielania owych porad, opinii i wyjaśnień dotyczących obowiązków podatkowych podatników, płatników i inkasentów. Czynności polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych z istoty swej bliskie są działalności zawodowej osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, a czynności polegające na sporządzaniu deklaracji i zeznań podatkowych mają w znacznej mierze charakter techniczny, a nie prawny, choćby z tego względu, że sporządzane są na podstawie innych dokumentów, w szczególności ksiąg rachunkowych. Ich wykonywanie wymaga zatem wiedzy z zakresu księgowości i podatków, którą to wiedzę mają podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

4. Zasada równości oznacza, że wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących (zob. wyrok TK z 5 listopada 1997 r., sygn. K 22/97, OTK ZU nr 3-4/1997, poz. 41). Jeżeli prawodawca różnicuje podmioty prawa, które charakteryzują się wspólną cechą istotną, to wprowadza odstępstwo od zasady równości. Takie odstępstwo nie musi jednak oznaczać naruszenia art. 32 Konstytucji. Jest ono dopuszczalne, jeżeli zostały spełnione następujące warunki: 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Podstawowe znaczenie dla rozważania zasady równości ma zatem w pierwszym rzędzie ustalenie „cechy istotnej”, która przesądza o uznaniu porównywalnych podmiotów za podobne lub

odmienne. Uznanie owego podobieństwa pozwala na podjęcia badania, czy podmioty podobne są traktowane podobnie przez przepisy prawa. Dopiero zaś stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza zróżnicowanie), prowadzi do postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości.

W niniejszej sprawie taką wspólną cechą istotną doradców podatkowych oraz osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych jest ustawowo zagwarantowana możliwość wykonywania dwóch rodzajów czynności doradztwa podatkowego, tj. prowadzenia, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg i ewidencji podatkowych oraz udzielania im pomocy w tym zakresie, jak również sporządzania w imieniu i na rzecz tych osób zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielania im pomocy w tym zakresie. Tę samą cechę istotną mają jednak nie tylko doradcy podatkowi i podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, lecz również radcowie prawni, adwokaci, biegli rewidentzi i podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie doradztwa podatkowego, wskazane w art. 4 u.d.p., a wykonujące doradztwo podatkowe wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach.

Skoro zatem wszystkie wymienione podmioty mają wskazaną cechę wspólną, to konieczne jest ustalenie, czy są one traktowane podobnie przez przepisy prawa. Jak słusznie zauważył wnioskodawca, przepisy prawne nie traktują osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych tak samo jak pozostałych podmiotów uprawnionych do wykonywania czynności doradztwa podatkowego. W przeciwieństwie do tych drugich, podmioty wskazane tu jako pierwsze, nie wykonują zawodu zaufania publicznego, a tym samym nie podlegają różnym zakazom i obowiązkom, takim jak: zakaz reklamowania usług, obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, zakaz pozostawania w związkach osobistych z osobami zatrudnionymi w organach administracji publicznej, istotne ograniczenia w zakresie wykonywania wszelkiej innej (poza doradztwem podatkowym) działalności gospodarczej, podległość nadzorowi korporacyjnemu nad wykonywaniem zawodu, w tym poprzez sądownictwo dyscyplinarne. Owe zakazy i ograniczenia w odniesieniu do przedstawicieli zawodów zaufania publicznego uprawnionych do wykonywania czynności doradztwa podatkowego nie są co prawda identyczne, niemniej jednak są bardzo podobne. Podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, w porównaniu z tymi zawodami zaufania publicznego, wykazują znacznie mniejsze podobieństwa, które w zasadzie ograniczają się przede wszystkim do obowiązku uzyskania odpowiednich kwalifikacji potrzebnych do wykonywania danego zawodu oraz – od momentu wejścia w życie ustawy nowelizującej – do obowiązku ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej w zakresie wykonywanych czynności doradztwa podatkowego.

Stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza zróżnicowanie), prowadzi do postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady równości. W tym celu należy zbadać, czy kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji, a także z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych, oraz czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania.

W niniejszej sprawie zakres uprawnień w sferze doradztwa podatkowego nie został ukształtowany w sposób jednolity. Obok bowiem czynności wspólnych dla obu kategorii podmiotów istnieją czynności zastrzeżone wyłącznie dla osób wykonujących wymienione w ustawie zawody zaufania publicznego. Owe czynności zastrzeżone, które nie zostały rozciągnięte na podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, obejmują udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych. Przypomnieć zaś należy, co wyżej zostało już wskazane, że czynności te stanowią istotę doradztwa podatkowego. Kryterium różnicowania wykonywania tych czynności wydaje się jasne – jest nim wykonywanie wskazanych

w ustawie zawodów zaufania publicznego. Owe zakazy i ograniczenia, którym nie podlegają podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, są ściśle związane z konkretnym zawodem zaufania publicznego.

Spełnienie wysokich wymagań stawianych przez ustawodawcę osobom wykonującym zawód zaufania publicznego jest uzasadnione tym, iż powierzone są im zadania o szczególnym charakterze lub szczególnej doniosłości z punktu widzenia zadań państwa, troski o realizację interesu publicznego czy gwarancji wolności i praw jednostki (wyrok TK z 7 maja 2002 r., sygn. SK 20/00, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 29). Ustawodawca uznał, że takiego szczególnego charakteru nie mają dwie spośród czynności doradztwa podatkowego, tj. prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg i ewidencji podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie, jak również sporządzanie w imieniu i na rzecz tych osób zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie. Stąd też wykonywanie tych czynności powierzył m.in. osobom, które nie wykonują zawodu zaufania publicznego, tj. osobom uprawnionym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. Tym samym ustawodawca uznał, że nie jest konieczne, aby osoby wykonujące takie czynności podlegały szczególnym zakazom, obowiązkom i ograniczeniom, jakim podlegają przedstawiciele zawodów zaufania publicznego. To kryterium różnicowania pozostaje zatem w racjonalnym związku z celem i treścią regulacji, gdyż celem ustawy nowelizującej było rozszerzenie kręgu podmiotów, które mogą podatnikom służyć pomocą w wykonywaniu prostszych czynności doradztwa podatkowego w postaci sporządzania zeznań i deklaracji. Czynności bardziej skomplikowane, wymagające udzielenia porady, opinii, wyjaśnienia, zostały zastrzeżone dla osób wykonujących zawody zaufania publicznego wskazane w ustawie. Zróżnicowanie to ma służyć interesowi powszechnemu wszystkich podatników, płatników i inkasentów i choć wykonywanie tych czynności zarówno przez osoby podlegające pewnym ograniczeniom z racji wykonywania zawodu zaufania publicznego, jak i osoby niepodlegające tym ograniczeniom, może rodzić wrażenie ich nierównego traktowania przez prawo, to jednak waga interesu, któremu różnicowanie to ma służyć, pozostaje we właściwej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał stwierdził, że zaskarżony art. 3a u.d.p. jest zgodny z art. 32 Konstytucji.

5. Drugi problem poddany analizie w niniejszej sprawie dotyczy zarzutu naruszenia procedury legislacyjnej przez dwa wskazane we wniosku przepisy ustawy nowelizującej, tj. art. 1 pkt 1 w zakresie, w jakim zmienia brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p. oraz art. 1 pkt 9 lit. a w zakresie, w jakim zmienia brzmienie art. 27 ust. 1 pkt 1 u.p.d. Nie jest to więc zarzut natury merytorycznej i nie dotyczy on brzmienia zaskarżonych przepisów, lecz odnosi się wyłącznie do wadliwości postępowania legislacyjnego w ich tworzeniu. Trybunał nie będzie zatem badał treści tych przepisów, lecz wyłącznie tryb ich uchwalenia.

Wnioskodawca twierdzi, że oba wskazane przepisy ustawy nowelizującej pozostają w sprzeczności z art. 7, art. 118 ust. 1 i art. 121 ust. 2 Konstytucji, gdyż zostały one wprowadzone w drodze poprawek Senatu wykraczających poza materię ustawy uchwalonej przez Sejm. Uprawnienie TK do kontrolowania płaszczyzny formalnej kwestionowanego aktu normatywnego, a więc związanej z dochowaniem przewidzianego przepisami prawa trybu ustanowienia aktu, wynika jednoznacznie z treści art. 42 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.).

Problematyka zakresu kompetencji Senatu wynikających z art. 121 ust. 2 Konstytucji była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału. Każdorazowo podkreślano, że zagadnienie poprawek senackich ma doniosły wymiar prawnokonstytucyjny, stanowiąc istotny refleks problematyki udziału obydwu organów władzy ustawodawczej w procesie stanowienia prawa, a w szerszej perspektywie – wyznaczonej przepisami Konstytucji pozycji ustrojowej Sejmu i Senatu. Trybunał w swoich dotychczasowych wypowiedziach orzeczniczych podkreślał w szczególności, że

poprawka jest propozycją wtórną w stosunku do inicjatywy ustawodawczej, zaś prawo przedkładania poprawek nie może przekształcać się w surogat prawa inicjatywy ustawodawczej (wyrok TK z 24 czerwca 1998 r., sygn. K 3/98, OTK ZU nr 4/1998, poz. 52). Ta ostatnia otwiera bowiem postępowanie ustawodawcze, którego końcowym efektem ma być wejście w życie nowej ustawy. Zgłaszane w toku tego postępowania poprawki mogą co prawda nawet całkowicie zmieniać kierunki rozwiązań przyjętych przez podmiot realizujący inicjatywę ustawodawczą, jednak muszą – co do zasady – mieścić się w zakresie wniesionego projektu ustawy. W tym sensie poprawka jest nie tylko instytucją odrębną od instytucji inicjatywy ustawodawczej, ale i spełnia wobec niej rolę uboczną, wtórną.

Należy ponadto uwzględnić rozróżnienie pomiędzy „głębokością” a „szerokością” poprawki, zgodnie z którym „głębokość” poprawki dotyczy materii zawartej w projekcie ustawy albo w uchwalonej już ustawie, a „szerokość” poprawek pozwala określić granice przedmiotowe regulowanej materii. Im bardziej zaawansowany jest proces ustawodawczy, tym mniejsza swoboda w określaniu granic poprawek, zwłaszcza w aspekcie ich „szerokości”. Instytucję poprawki należy bowiem widzieć na tle poszczególnych stadiów procesu ustawodawczego, w tym zwłaszcza poszczególnych czytań projektu ustawy (art. 119 Konstytucji), które stanowią rękojmię tego, że pojawiające się w toku prac parlamentarnych nowości normatywne staną się przedmiotem wnikliwej analizy.

Szczególne ograniczenia dotyczą poprawek wnoszonych na etapie prac w Senacie, kiedy to proces ustawodawczy jest znacznie zaawansowany, a autor projektu ustawy nie ma już możliwości jego wycofania. Ograniczony zakres poprawek senackich wynika także stąd, że Senat wnosi poprawki nie do projektu ustawy, ale do już uchwalonej ustawy. Poprawki wnoszone przez tę izbę muszą zatem dotyczyć materii, która została objęta ustawą uchwaloną przez Sejm, w związku z czym Senat nie jest uprawniony do zastępowania treści tej ustawy treścią zupełnie inną, ponieważ ta może być wyłącznie przedmiotem nowej inicjatywy ustawodawczej. W przeciwnym razie poprawkę uznać należałoby za obejście konstytucyjnych przepisów o inicjatywie ustawodawczej (zob. wyrok z 23 lutego 1999 r., sygn. K. 25/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 23). Zasada ta nabiera szczególnej wyrazistości w wypadku ustawy nowelizującej. Nie jest bowiem możliwe, aby senackie poprawki do ustawy nowelizującej mogły dotyczyć zagadnień objętych wyłącznie zakresem ustawy nowelizowanej. Oznaczałoby to bowiem, że w sytuacji gdy Senatowi została przekazana tylko ustawa nowelizująca, mógłby on dokonywać poprawek także w materii objętej ustawą nowelizowaną. Innymi słowy, poprawki Senatu dotyczyłyby wówczas zarówno przepisów ustawy nowelizowanej, które Sejm zdecydował się zmienić i stąd zamieścił je w treści ustawy nowelizującej, jak i tych, co do których Sejm nie zdecydował się na zmianę i dlatego nie uwzględnił ich w treści ustawy nowelizującej. Przeciwno takiej wykładni przemawia treść art. 121 ust. 2 zdanie pierwsze Konstytucji, zgodnie z którym „Senat w ciągu 30 dni od dnia przekazania ustawy może ją przyjąć bez zmian, uchwalić poprawki albo uchwalić odrzucenie jej w całości” (zob. wyrok z 19 czerwca 2002 r., sygn. K 11/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 43).

Art. 7 Konstytucji wyklucza domniemywanie kompetencji organów konstytucyjnych, a zatem przekroczenie przez Senat granic poprawek wnoszonych w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji nie może być sanowane przez fakt ich nieodrżucenia przez Sejm w trybie art. 121 ust. 3 Konstytucji. Konstytucyjnie uregulowane zasady trybu ustawodawczego, jako proceduralne gwarancje stanowionego prawa w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji), nie mieszczą się w zakresie autonomii Sejmu i Senatu i nie mogą stanowić podstawy ustawodawczej „drogi na skróty”, albowiem stanowią „ważną gwarancję dla społeczeństwa w demokratycznym państwie prawnym (...) stanowienia prawa ze szczególną rozważą, przy istnieniu i przestrzeganiu instytucjonalnych warunków wszechstronnego rozważenia zgłaszanych propozycji legislacyjnych, zanim staną się one obowiązującym prawem” (wyrok TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. K. 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1).

Na tle powyższych uwag ogólnych należy teraz dokonać oceny zarzutu naruszenia przez Senat określonego przepisami Konstytucji trybu ustawodawczego. Zgodnie z dotychczasowymi ustaleniami podstawowe znaczenie w tej mierze trzeba przypisać odpowiedzi na pytanie, jaką ustawę, ustawę o jakim zakresie normatywnym, Marszałek Sejmu przesłał do Senatu w celu jej rozpatrzenia w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji. Podkreślić przy tym należy, że przesłana do Senatu ustawa była ustawą nowelizującą, a więc ze swej istoty miała na celu zmianę określonych, wskazanych w niej jednostek normatywnych ustawy nowelizowanej.

Nowelizacja art. 27 ust. 1 pkt 1 u.d.p. nie była objęta projektem rządowym, nie była też przedmiotem żadnego z czytań w Sejmie i ostatecznie nie znalazła się w treści ustawy z 16 grudnia 2004 r. o zmianie ustawy o doradcach podatkowych i ustawy o rachunkowości, przekazanej Senatowi 5 listopada 2004 r. Propozycja znowelizowania art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradcach podatkowych została zamieszczona w drugim sprawozdaniu senackiej Komisji Gospodarki i Finansów Publicznych z 2 grudnia 2004 r. (druk senacki nr 827 Z) i ostatecznie została zgłoszona przez Senat w uchwale z 3 grudnia 2004 r. jako poprawka do ustawy nowelizującej. Poprawka ta nie została odrzucona przez Sejm na posiedzeniu 16 grudnia 2004 r. i stąd znalazła się w treści zaskarżonego art. 1 pkt 9 lit. a ustawy nowelizującej. Stanowiła ona jednak nowość normatywną wykraczającą poza materię ustawy uchwalonej przez Sejm i w istocie powinna stanowić przedmiot odrębnej inicjatywy ustawodawczej Senatu, co zgodnie zostało przyznane przez uczestników niniejszego postępowania, tj. Marszałka Sejmu i Prokuratora Generalnego. Tym samym stwierdzić należy, że Senat przekroczył dopuszczalny zakres przysługującego mu na podstawie art. 121 ust. 2 Konstytucji prawa zgłaszania poprawek. O przekroczeniu powyższego prawa świadczy to, że Senat zakresem poprawki objął materię, której w ogóle nie zawierała przekazana ustawa nowelizująca. Tylko ta zaś mogła być przedmiotem jego oceny. Przekroczenie przez Senat granic poprawek wnoszonych w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji nie może być sanowane przez fakt ich nieodrzuconia przez Sejm w trybie art. 121 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok z 9 stycznia 1996 r., sygn. K. 18/95, OTK ZU nr 1/1996, poz. 1). Tym samym należało uznać, że art. 1 pkt 9 lit. a ustawy nowelizującej w zakresie, w jakim nadaje nowe brzmienie art. 27 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym, jest niezgodny z art. 7, art. 118 ust. 1 oraz art. 121 ust. 2 Konstytucji.

Z kolei nowelizacja art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p. była przedmiotem rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości (druk sejmowy nr 3276). Sejmowa Komisja Finansów Publicznych po przeprowadzeniu 8 października 2004 r. pierwszego czytania skierowała jednak pod obrady Sejmu projekt ustawy, który nie zawierał zmian odnoszących się do tego przepisu (druk sejmowy nr 3343). Dopiero po rozpatrzeniu poprawek zgłoszonych w trakcie drugiego czytania, Komisja Finansów Publicznych skierowała pod obrady Sejmu projekt ustawy, który przewidywał jego nowelizację (druk sejmowy nr 3343-A). W ustawie uchwalonej przez Sejm 5 listopada 2004 r. nowelizacja art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p. została jednak pominięta. Mimo to propozycję objęcia ustawą nowelizującą tego przepisu zgłosiła w swoim sprawozdaniu z 26 listopada 2004 r. senacka Komisja Gospodarki i Finansów Publicznych (druk senacki nr 827A). Nowelizacja art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p. została uczyniona przedmiotem poprawki zamieszczonej przez Senat we wspomnianej już uchwale z 3 grudnia 2004 r. Poprawka Senatu nie została odrzucona przez Sejm, stąd w ostatecznie przyjętej wersji ustawy został zamieszczony zaskarżony w niniejszej sprawie przez wnioskodawcę art. 1 pkt 1 nowelizujący art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p.

Należy podkreślić, że z analizowanego tu punktu widzenia nie ma znaczenia okoliczność, iż materia objęta rozważaną poprawką Senatu była zawarta w rządowym projekcie ustawy nowelizującej. Nie ma znaczenia także fakt, że była ona przedmiotem trzeciego czytania i została poddana głosowaniu. Istotne jest natomiast, że propozycja ta rozpatrywana w toku prac legislacyjnych została ostatecznie odrzucona w wyniku głosowania w trzecim czytaniu. Sejm, uchwalając ustawę nowelizującą, jednoznacznie określił swoje stanowisko w tej kwestii. Innymi

słowy, to, co było przedmiotem trzeciego czytania, a co nie znalazło wyrazu w tekście uchwalonej ustawy, może mieć wyłącznie walor historyczny.

W niniejszej sprawie Trybunał ustalił nie tylko naruszenie art. 121 ust. 2 Konstytucji, polegające na wprowadzeniu do ustawy nowelizującej senackich poprawek przekraczających zakres jej przedmiotowy, ale również naruszenie art. 118 ust. 1 Konstytucji. Obejmowanie, „przy okazji” zmiany ustawy nowelizowanej, poprawkami uchwalonymi w trybie art. 121 ust. 2 Konstytucji materii niewyrażonych wprost w treści ustawy nowelizującej stanowi bowiem obejście konstytucyjnych przepisów o inicjatywie ustawodawczej (zob. wyrok TK z 24 czerwca 1998 r., sygn. K 3/98, OTK ZU nr 19/98, poz. 52; wyrok TK z 23 lutego 1999 r., sygn. K 25/98, OTK ZU nr 2/99, poz. 23).

6. Utrata, z chwilą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw, przez niekonstytucyjne przepisy ich mocy obowiązującej spowodowałaby skutki prawne niekorzystne zarówno dla osób wykonujących zawód doradcy podatkowego, jak i osób korzystających z usług członków tej korporacji. Derogacja art. 1 pkt 1 ustawy nowelizującej oznaczałaby bowiem jednoczesną derogację art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p., któremu ten pierwszy przepis nadał nowe brzmienie. Ponieważ Trybunał nie ma kompetencji do przywrócenia wcześniejszego, przednowelizacyjnego brzmienia art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p., oznaczałoby to, że z katalogu czynności doradztwa podatkowego wyłączona zostałaby czynność polegająca na prowadzeniu, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielaniu im pomocy w tym zakresie. Analogiczne skutki spowodowałaby derogacja art. 1 pkt 9 lit. a ustawy nowelizacyjnej, który to przepis zmienił brzmienie art. 27 ust. 1 pkt 1 u.d.p. W tym wypadku oznaczałoby to, że doradca podatkowy nie będzie mógł wykonywać tego zawodu jako osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek lub jako uczestnik spółki niemającej osobowości prawnej.

Mając na uwadze owe niekorzystne dla obrotu gospodarczego skutki utraty mocy obowiązującej przez oba uznane za niekonstytucyjne przepisy, Trybunał postanowił określić późniejszy termin ich derogacji. Art. 1 pkt 1 i art. 1 pkt 9 lit. a ustawy nowelizującej utracą zatem moc obowiązującą sześć miesięcy po ogłoszeniu niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw, o ile przed upływem tego terminu ustawodawca nie wprowadzi w ich miejsce, w sposób legislacyjnie prawidłowy, nowej regulacji prawnej. Trybunał w niniejszej sprawie nie zakwestionował *meritum* obu przepisów, lecz jedynie procedurę ich uchwalenia. Termin sześciu miesięcy powinien być wystarczający dla wprowadzenia do systemu prawnego przepisów o tej samej lub, wedle woli ustawodawcy, analogicznej treści, jednakże tym razem w sposób zgodny z wymogami stawianymi procesowi legislacyjnemu przez Konstytucję.

Trybunał Konstytucyjny pragnie również podkreślić legislacyjną nieprawidłowość rozwiązania polegającego na zamieszczeniu przepisów dotyczących kompetencji podmiotów uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych w ustawie regulującej wykonywanie zawodu zaufania publicznego, jakim jest doradca podatkowy. Na problem ten Trybunał zwracał już uwagę w wyroku z 19 kwietnia 2006 r., sygn. K 6/06, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 45, stwierdzając wówczas: „Całkowicie niezrozumiałe są przesłanki umieszczenia w ustawie znowelizowanej, w segmencie odnoszącym się do adwokatury, przepisu dotyczącego świadczenia pomocy prawnej przez osoby nieposiadające statusu adwokata (aplikanta adwokackiego)”. Tego rodzaju rozwiązania legislacyjne mogą bowiem prowadzić do mylnego przekonania o zrównaniu przez ustawodawcę usług świadczonych przez osoby wykonujące zawód zaufania publicznego z usługami świadczonymi przez osoby niewykonyjące takiego zawodu i co za tym idzie mogą być źródłem ewentualnych sporów pomiędzy obiema grupami zawodowymi o zakres ich uprawnień. Podkreślić tymczasem należy, że samo zamieszczenie w ustawie regulującej wykonywanie zawodu zaufania publicznego przepisów dotyczących działalności osób nienależących do tego zawodu nie jest równoznaczne z uznaniem

przez ustawodawcę działalności tych ostatnich za zawód zaufania publicznego. Nadanie statusu zawodu zaufania publicznego może bowiem nastąpić tylko i wyłącznie w drodze ustawy tworzącej samorząd zawodowy, reprezentujący osoby wykonujące zawód zaufania publicznego i sprawujący pieczę nad należytym wykonywaniem tego zawodu w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony (art. 17 ust. 1 Konstytucji).

Mając powyższe na uwadze, Trybunał pragnie zauważyć, że legislacyjnie poprawniejszym rozwiązaniem byłoby wyłączenie przepisów regulujących działalność podmiotów uprawnionych, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych z treści ustawy o doradcach podatkowych i zamieszczenie ich w ustawie o rachunkowości bądź w innej, odrębnej ustawie.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.