

Stanisław Bułajewski

Uniwersytet Warmińsko-Mazurski, Olsztyn

stabull@wp.pl

Konstytucyjne źródła funkcjonowania samorządu zawodowego doradców podatkowych w Polsce

DOI: <http://dx.doi.org/10.12775/SIT.2017.002>

1. Samorząd doradców podatkowych jako samorząd specjalny – zagadnienia wstępne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w art. 16 i art. 17 przewiduje nie tylko istnienie samorządu terytorialnego, ale również możliwość tworzenia zupełnie nowych odmian samorządu. Jednakże trzeba pamiętać, iż zastosowany tu termin jest wieloznaczny. Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* oznacza „samodzielne i niezależne wykonywanie pewnych funkcji o charakterze administracyjnym przez określony organizm społeczny”¹. Możemy wyróżnić przykładowo: samorząd gospodarczy, spółdzielczy, gminny, miejski, powiatowy, wojewódzki, terytorialny, uczniowski, adwokacki². Według literatury prawniczej „na pojęcie samorządu składają się następujące elementy:

¹ E. Sobol, *Słownik języka polskiego*, Warszawa 2005, s. 901.

² Por. J. Oniszczyk, *Samorząd terytorialny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2002, s. 19.

- wyodrębniona grupa społeczna, określona przez prawo, której członkostwo powstaje z mocy prawa;
- powoływana do wykonywania zadań administracji państwowej, w granicach przez prawo określonych, w sposób samodzielny, w formach właściwych dla administracji państwowej;
- posiadająca własną organizację, ustaloną w przepisach prawnych, o charakterze przedstawicielskim, pozostającą pod kontrolą tej grupy społecznej, która ją wybrała;
- organizacja samorządu zbudowana na zasadzie decentralizacji; działając na podstawie prawa, pozostaje tylko pod nadzorem organów państwowych;
- organy samorządu, nie będąc organami administracji państwowej, wchodzą jednakże w skład jednolitego aparatu administracyjnego jako całości”³.

Na podstawie zaprezentowanych informacji możemy sprecyzować, czym jest samorząd zawodowy. W największym skrócie: to korporacja osobowa wyłaniana na podstawie kryteriów więzi interesów zawodowych określonej grupy ludzi. Według Adamałasia „interes zawodowy oraz więź pracy zawodowej uzasadniają prawne wyodrębnienie korporacji jako samorządu zawodowego”⁴. Samorząd zawodowy może więc reprezentować określone grono osób, od których ze względu na dobro społeczne państwo może wymagać nie tylko wysokich kwalifikacji merytorycznych, ale także etycznych.

Jeżeli zaś chodzi o pierwsze konstytucyjne regulacje, które odnosiły się bezpośrednio do samorządów specjalnych, to odnajdziemy je już w Konstytucji RP z dnia 17 marca 1921 r.⁵ Artykuł 68 tej Konstytucji wyraźnie stanowił, że „obok samorządu terytorialnego osobna ustawa powoła samorząd gospodarczy dla poszczególnych

³ T. Rabska, *Podstawowe pojęcia administracji*, w: *System prawa administracyjnego*, red. J. Starościak, t. 1, Warszawa 1974, s. 332. Zob. także: Z. Leoński, *Samorząd terytorialny w RP*, wyd. 4, Warszawa 2002, s. 6; Z. Bukowski, T. Jędrzejewski, P. Rączka, *Ustrój samorządu terytorialnego*, wyd. 2, Toruń 2005, s. 32–33; A. Korzeniowska, *Struktura samorządu terytorialnego w Polsce*, w: *ABC samorządu terytorialnego*, red. A. Korzeniowska, Bydgoszcz–Łódź 2004, s. 35–36.

⁴ A. Błaś, w: *Administracja publiczna*, red. J. Boć, Wrocław 2003, s. 64.

⁵ Dz.U. z 1921 r. Nr 44, poz. 267.

dziedzin życia gospodarczego, a mianowicie: izby rolnicze, handlowe, przemysłowe, rzemieślnicze, pracy najemnej i inne, połączone w Naczelną Izbę Gospodarczą Rzeczypospolitej, których współpracę z władzami państwowymi w kierowaniu życiem gospodarczym i w zakresie zamierzeń ustawodawczych określą ustawy”. Podobną regulację odnajdziemy również w Konstytucji RP z dnia 23 kwietnia 1935 r.⁶, która to w art. 76 ust. 1 stanowiła, że „dla poszczególnych dziedzin życia gospodarczego powołuje się samorząd gospodarczy, obejmujący izby rolnicze, przemysłowo-handlowe, rzemieślnicze, pracy, wolnych zawodów oraz inne zrzeszenia publiczno-prawne”.

Natomiast w Konstytucji PRL z dnia 22 lipca 1952 r.⁷ w ogóle nie przewidywano możliwości funkcjonowania samorządu specjalnego, w tym samorządu terytorialnego.

2. Konstytucjonalizacja samorządów zawodów zaufania publicznego z uwzględnieniem samorządu doradców podatkowych

Tak jak wskazałem na wstępie, obecnie obowiązująca Konstytucja RP w art. 17 ust. 1 dopuściła możliwość tworzenia w drodze ustawy samorządów zawodowych reprezentujących osoby wykonujące zawód zaufania publicznego. Powołując samorząd zawodowy, o którym była mowa wcześniej, państwo powierza pewnej grupie zawodowej realizację określonych zadań publicznych i wyposaża ją w tym celu w odpowiednie kompetencje władcze. Samorząd upodmiotowia określoną grupę zawodową i umożliwia jej samodzielne rozstrzygnięcie w określonych granicach o swoich sprawach. W rezultacie sprawuje on władztwo nad sprawami danej grupy zawodowej. Władza ta ma z całą pewnością charakter publiczny i stanowi wypełnienie konstytucyjnego obowiązku wynikającego z art. 15 ust. 1 Konstytucji RP, tj. decentralizacji władzy publicznej.

⁶ Dz.U. z 1935 r. Nr 30, poz. 227.

⁷ Dz.U. z 1975 r. Nr 33, poz. 232.

Oczywiście decentralizacja nie może oznaczać całkowitego uniezależnienia podmiotów zdecentralizowanych od państwa, dlatego też samorząd zawodowy (także samorząd doradców podatkowych) pozostaje pod nadzorem państwa. Co istotne, samorząd zawodowy sprawuje administrację państwową na podstawie zasady pomocniczości (subsydiarności), na której – zgodnie ze wstępem do Konstytucji RP – oparte są prawa podstawowe i która ma służyć umacnianiu uprawnień obywateli i ich wspólnot. To oznacza, że pomiędzy jednostką a organami państwa będą funkcjonowały podmioty pośrednie, takie jak: zrzeszenia, samorzady zawodowe czy samorzady terytorialne, tak by podstawowe potrzeby jednostki były zaspokajane na jak najniższym szczeblu władzy. Dopiero w sytuacji, gdy konkretny samorząd (w naszym przypadku samorząd zawodowy) nie będzie w stanie samodzielnie tym potrzebom sprostać, z pomocą przyjść powinna administracja państwowa⁸.

Jak widać, ustrojodawca umieścił kwestie związane z funkcjonowaniem samorządu zawodowego w rozdziale I Konstytucji RP. Moim zdaniem było to działanie celowe, a tym samym możemy mówić, iż istnienie m.in. samorządu doradców podatkowych zostało ujęte wśród zasad ustrojowych – jako jeden z elementów instytucji demokratycznego państwa prawnego. W polskiej doktrynie powszechne jest stanowisko uznające organizacje samorządu zawodowego za przejawy społeczeństwa obywatelskiego. Zauważa się, że „są to wprawdzie organizacje przymusowe i wyposażone we władztwo publiczne, ale są one też tradycyjnie podmiotami wyrosłymi jako pewna przeciwwaga dla organizacji państwowych. Z podmiotów mających na celu ochronę interesów grupowych [...] przekształciły się one w struktury mające również, przynajmniej w pewnym stopniu, chronić interes publiczny”⁹.

⁸ J. Ciapała, *Samorzady osób wykonujących zawody prawnicze w kontekście postanowień art. 17 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, w: *Samorzady w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, red. Z. Witkowski, A. Bień-Kacała, Toruń 2013, s. 322–323; S. Bułajewski, *Samorzady zawodowe i gospodarcze jako samorzady specjalne*, w: *Wolność zrzeszania się w Polsce*, red. M. Chmaj, Warszawa 2008, s. 203.

⁹ P. Sarnecki, *Organizacja społeczeństwa obywatelskiego*, w: *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006, s. 608.

Głównym zadaniem tych samorządów (w tym oczywiście samorządu doradców podatkowych) ma być wykonywanie delegowanych kompetencji z zakresu administracji publicznej, jak również sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem określonych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony¹⁰. Dlatego też samorząd doradców podatkowych powinien kierować się nie tylko interesem zrzeszonych w nim osób, ale przede wszystkim interesem publicznym. Co istotne, osoba wykonująca zawód doradcy podatkowego musi należeć do odpowiedniej wspólnoty, albowiem uprawianie go poza zrzeszeniem jest prawnie niedopuszczalne. Przynależność do wspólnoty samorządowej osób będących doradcami podatkowymi wynika więc z mocy samego prawa¹¹. Obowiązek ten powstaje z chwilą nabycia praw wykonywania zawodu, a nie z chwilą rozpoczęcia jego wykonywania.

Odpowiedni komentarz odnośnie do obligatoryjnej przynależności do samorządu zawodowego (w naszym przypadku do korporacji doradców podatkowych) odnajdziemy również w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, który uzasadnia to następująco: „Dopuszczając ustawowe tworzenie samorządów zawodowych reprezentujących osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujących pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony (art. 17 ust. 1 Konstytucji), ustrojodawca stworzył więc możliwości kształtowania takich instytucji, które mają łączyć dwie różne funkcje. Pierwsza funkcja to reprezentowanie na zewnątrz osób wykonujących tego rodzaju zawody [...] zarówno wobec obywateli i ich organizacji, jak i przed organami państwa. Druga funkcja sprowadza się do starań o zapewnienie należytego wykonywania tych zawodów, zawsze jednak podejmowanych w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony”¹². Jak słusznie zauważył Bogusław Banaszak, „z obu tych

¹⁰ Szerzej kwestią sprawowania pieczy nad należyтым wykonywaniem określonych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony zajmę się w odrębnym punkcie artykułu.

¹¹ Zob. art. 47 ustawy o doradztwie podatkowym z dnia 5 lipca 1996 r. (tekst jednolity: Dz.U. z 2016 r. Poz. 794 ze zm.).

¹² Wyrok TK z dnia 22 maja 2001 r., K 37/00, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego” 2001, nr 4, poz. 86.

funkcji TK wywiódł uzasadnienie dla obowiązkowej przynależności do samorządu zawodowego osób wykonujących zawody zaufania publicznego. Ponadto skoro do zadań samorządu zawodowego należy sprawowanie pieczy nad należytym wykonywaniem zawodów zaufania publicznego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony to – jak słusznie zauważył TK – piecza ta »pociąga [...] za sobą przymusowość przynależności do samorządu wszystkich osób, które uważa się za wykonujące tego rodzaju zawody«¹³.

Wspomniany autor dalej stwierdza, że „w użytym przez ustrojodawcę w art. 17 ust. 1 Konstytucji pojęciu reprezentowania przez samorządy osób wykonujących zawody zaufania publicznego nie chodzi o przedstawicielstwo w rozumieniu prawa cywilnego, ale o reprezentację tych osób jako wspólnoty, pośrednio postrzeganej jedności. Koncepcja ta opiera się na założeniu działania zbiorowego podmiotu, jakim są osoby wykonujące zawód zaufania publicznego przez samorząd zawodowy i jego organy. Samorząd ten, a w szczególności ustawowo określone jego organy, ma reprezentować członków danej profesji na zewnątrz. Koncepcja ta wyraża też wiarę we wspólnotę interesów całego środowiska zawodowego”¹⁴.

Oczywiście w tym miejscu możemy zastanowić się nad kwestią zgodności obligatoryjnej przynależności do samorządu zawodowego z konstytucyjną normą zawartą w art. 65 ust. 1 Konstytucji, tj. z wolnością dostępu do zawodu i jego wykonywania. Rozstrzygając tę kontrowersję, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „nadanie pewnym zawodom charakteru zawodów zaufania publicznego oznacza, w rozumieniu Konstytucji, ustawową dopuszczalność nakładania pewnych ograniczeń w zakresie konstytucyjnej wolności dostępu do zawodu i jego wykonywania (art. 65 ust. 1 Konstytucji) oraz objęcie osób wykonujących takie zawody obowiązkiem przynależności do samorządu zawodowego. Konstytucyjnym zadaniem samorządu zawodowego jest piecza nad zgodnym z regułami właściwym dla danego zawodu jego wykonywaniem”¹⁵.

¹³ B. Banaszak, *Komentarz do art. 17 Konstytucji RP*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej – komentarz*, Warszawa 2012, Legalis – wydanie elektroniczne.

¹⁴ Ibidem.

¹⁵ Wyrok z dnia 19 kwietnia 2006 r., K 6/06, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A” 2006, nr 4, poz. 45.

Zastanówmy się teraz nad kwestią, czy zawód doradcy podatkowego to zawód zaufania publicznego. Wydaje się, że jest to pytanie retoryczne, a jedyna odpowiedź jest twierdząca, jednakże nie bardziej mylnego. Jak słusznie zauważył Banaszak, „nie wszystkie ustawy dotyczące zawodów zaufania publicznego zawierają jednoznaczne stwierdzenia zaliczające dany zawód do tej kategorii (np. nie czyni tego ustawa o doradztwie podatkowym ani ustawa o adwokaturze). W tej sytuacji powstaje pytanie, kiedy do danego zawodu ma odniesienie art. 17 ust. 1a i kiedy art. 17 ust. 2 Konstytucji RP dotyczący w ogóle samorządów zawodowych”¹⁶. W jednym z orzeczeń Sądu Najwyższego, a konkretnie w jego uzasadnieniu czytamy, iż status zawodu zaufania publicznego „może nadawać samorządowi zawodowemu tylko ustawa, jak to ma miejsce w przypadku samorządu notariuszy, [...] nie można [...] takiego statusu wywodzić z treści ustawy”¹⁷. Zgodnie z tym poglądem Sąd Najwyższy odmówił adwokaturze statusu zawodu zaufania publicznego i stwierdził, że „samorząd adwokacki jest więc samorządem zawodowym określonym w art. 17 ust. 2 Konstytucji”. W takim rozumieniu także doradca podatkowy nie wykonuje zawodu zaufania publicznego.

Stanowisko takie nie jest jednak akceptowane w literaturze prawniczej. W nauce prawa do minimalnego katalogu cech zawodu zaufania publicznego zalicza się jego wykonywanie nie dla zysku, ale dla zaspokojenia interesu publicznego¹⁸. Zdaniem Jerzego Hausnera i Dągmira Długosza, „by dany zawód można było uznać za zawód zaufania publicznego, powinien on charakteryzować się pewnymi atrybutami, do których zaliczyć można:

- a) powierzenie uprawiającym taki zawód informacji dotyczących życia prywatnego osób korzystających z ich usług;
- b) uznawanie tych informacji za tajemnicę zawodową, która nie może być ujawniona;
- c) objęcie osób dysponujących taką tajemnicą – w przypadku możliwości naruszenia istotnych dóbr jednostki w razie jej

¹⁶ B. Banaszak, op.cit.

¹⁷ Wyrok SN z dnia 29 maja 2001 r., I CKN 1217/98, Legalis.

¹⁸ Zob. W. Skrzydło, S. Grabowska, R. Grabowski (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz encyklopedyczny*, Warszawa 2009, s. 740.

- ujawnienia – immunitetem zwalniającym je od odpowiedzialności karnej za nieujawnienie informacji;
- d) korzystanie ze świadczeń tych zawodów następuje często w razie wystąpienia realnego albo choćby potencjalnego niebezpieczeństwa dla dóbr jednostki o szczególnym charakterze, jak życie, zdrowie, wolność, godność, dobre imię;
 - e) niepodleganie regułom hierarchii urzędniczej;
 - f) występowanie sformalizowanej deontologii zawodowej;
 - g) wymóg posiadania bardzo wysokich, wyższych niż przeciętne, wymogów etycznych, nienarzucanych z zewnątrz, natomiast tradycyjnie kształtowanych przez samo środowisko korporacji zawodowej”¹⁹.

Musimy również pamiętać o próbie (co prawda nieudanej) zdefiniowania tego kontrowersyjnego pojęcia. Polski ustawodawca w projekcie do ustawy z dnia 12 marca 2003 r. o sprawowaniu przez samorzady zawodowe pieczy nad należytym wykonywaniem zawodów zaufania publicznego i o nadzorze nad działalnością samorządów zawodowych oraz o zmianie niektórych ustaw zaproponował definicję legalną instytucji zawodu zaufania publicznego. Zgodnie z projektem przez zawód zaufania publicznego należało rozumieć „zawód wykonywany przez osoby, którym powierza się zadania o szczególnym charakterze z punktu widzenia zadań publicznych, troski o realizację interesu publicznego lub gwarancji wolności i praw, a który w szczególności:

- 1) polega na świadczeniu usług polegających na obsłudze ważnych potrzeb osobistych lub gospodarczych;
- 2) ze względu na występowanie szczególnej więzi zaufania między osobą świadczącą usługi w ramach wykonywania zawodu a usługobiorcą może wiązać się z dostępem do informacji dotyczących sfery prywatności osoby fizycznej lub tajemnicy przedsiębiorcy;

¹⁹ J. Hausner, D. Długosz, *Tezy w sprawie zawodów zaufania publicznego*, Warszawa 2002, s. 119. Zob. także: K. Wojtczak, *Reglamentacja zawodów zaufania publicznego ze względu na prawną formę ich wykonywania w świetle rozwiązań polskich i państw członkowskich Wspólnot Europejskich*, Warszawa 2002, s. 157; W. J. Wołpiuk, *Samorząd zawodu zaufania publicznego a interes publiczny*, Warszawa 2002, s. 131.

- 3) zorganizowany jest w sposób uzasadniający przekonanie społeczne o właściwym dla interesów indywidualnych wykorzystaniu więzi zaufania oraz informacji, o których mowa w pkt 2, przez osoby wykonujące ten zawód, w związku z czym informacje uzyskane przez wykonującego zawód przy wykonywaniu czynności zawodowych, dotyczące sfery prywatności lub tajemnicy przedsiębiorstwa korzystających z usług wykonującego zawód, stanowią, w zakresie wynikających z przepisów właściwych dla danego zawodu zaufania publicznego, tajemnicę zawodową podlegającą ujawnieniu jedynie w przypadkach określonych w przepisach ustawowych;
- 4) może być wykonywany przez osoby dopuszczone do jego wykonywania po sprawdzeniu, na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego zawodu zaufania publicznego, wiedzy i umiejętności niezbędnych do wykonywania tego zawodu;
- 5) jest wykonywany, w ramach form określonych w przepisach właściwych dla danego zawodu zaufania publicznego, bez stosowania zasady kierownictwa, określonej w przepisach prawa pracy;
- 6) wymaga to należytego wykonywania określenia odpowiednio sformalizowanych zasad etycznych jego wykonywania (deontologia zawodowa) i złożenia ślubowania określonego w przepisach właściwych dla danego zawodu zaufania publicznego²⁰.

Pełnej definicji zawodu zaufania publicznego trudno też szukać w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, co nie oznacza, że Trybunał takiej próby nie podjął. Przykładowo w uzasadnieniu

²⁰ Obecnie w polskim systemie prawnym obowiązuje 16 uregulowań rangi ustawowej powołujących samorzady zawodowe. Są to: samorząd adwokacki, samorząd radców prawnych, samorząd notarialny, samorząd komorniczy, samorząd lekarzy i lekarzy stomatologów, samorząd pielęgniarek i położnych, samorząd aptekarski, samorząd lekarsko-weterynaryjny, samorząd rzeczników patentowych, samorząd biegłych rewidentów, samorząd doradców podatkowych, *quasi*-samorząd sędziów, samorząd kuratorów sądowych, samorząd diagnostyków laboratoryjnych, samorząd psychologów, samorząd architektów, inżynierów budownictwa.

jednego z orzeczeń stwierdził, że „zawód zaufania publicznego to zawód polegający na obsłudze osobistych potrzeb ludzkich, wiążący się z przygotowaniem informacji dotyczących życia osobistego i zorganizowany w sposób uzasadniający przekonanie społeczne o właściwym dla interesów jednostki wykorzystaniu tych informacji przez świadczących usługi”²¹. Dlatego też należy przyjąć, że o zaliczeniu jakiegoś zawodu do kategorii zawodów zaufania publicznego decydują jego cechy oraz wola ustawodawcy wyrażona w drodze odrębnych ustaw regulujących jeden z rodzajów tego samorządu poprzez nadanie mu tych cech²².

Podsumowując, należy wyraźnie stwierdzić, iż zawód doradcy podatkowego jest z całą pewnością zawodem zaufania publicznego niezależnie od tego, że ustawa o doradztwie podatkowym milczy w tej kwestii.

²¹ Wyrok TK z dnia 26 listopada 2003 r., SK 22/02, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Seria A” 2003, nr 9, poz. 97. Natomiast w jednym z ostatnich wyroków (z dnia 24 marca 2015 r., sygn. akt 19/14) Trybunał wskazał, że do cech zawodu zaufania publicznego „należą: a) konieczność zapewnienia prawidłowego i zgodnego z interesem publicznym wykonywania zawodu, ze względu na znaczenie, jakie dana dziedzina aktywności zawodowej ma w społeczeństwie, b) udzielanie świadczeń i wchodzenie przez przedstawicieli omawianych zawodów w kontakty z osobami fizycznymi w razie wystąpienia potencjalnego lub realnego zagrożenia dóbr o szczególnym charakterze (np. życia, zdrowia, wolności, godności, dobrego imienia), c) staranność i dbałość przedstawicieli omawianych zawodów o interesy osób korzystających z ich usług, troska o ich osobiste potrzeby, a także zapewnienie ochrony gwarantowanych przez Konstytucję praw podmiotowych jednostek, d) wymaganie szczególnych kwalifikacji do wykonywania omawianych zawodów, obejmujących nie tylko odpowiednie, formalne wykształcenie, ale także nabyte doświadczenie oraz dawanie rękojmi należytego i zgodnego z interesem publicznym wykonywania zawodu, z uwzględnieniem szczególnych norm deontologii zawodowej, e) pozyskiwanie informacji osobistych i dotyczących życia prywatnego osób korzystających z usług przedstawicieli zawodu zaufania publicznego; informacje te stanowią tajemnicę zawodową, a zwolnienie z niej może nastąpić na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. nr 89, poz. 555 ze zm.), f) względna samodzielność wykonywania zawodu”.

²² B. Banaszak, op.cit.

3. Sprawowanie pieczy samorządu zawodowego doradców podatkowych nad należyтым wykonywaniem zawodu

Samorząd zawodowy doradców podatkowych sprawuje pieczę nad należyтым wykonywaniem zawodu. Jak słusznie zauważa Pawła arnecki, „adresatami tej funkcji [...] są jedynie członkowie odpowiednich korporacji samorządowych, a nie żadne inne podmioty. Nakładanie przez ustawy tworzące samorzady zawodowe jakichkolwiek powinności na nie byłoby niezgodne z konstytucją”²³. Niestety pojęcie „sprawowanie pieczy” nie doczekało się definicji legalnej, dlatego wymaga szczególnego potraktowania.

Na wstępie należy zwrócić uwagę, iż „sprawowanie pieczy” nie może być utożsamiane z nadzorem. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego „piecza” jest pojęciem znacznie szerszym od nadzoru, gdyż obejmuje także: czynności zmierzające do przygotowania do wykonywania określonego zawodu, współudział w przeprowadzeniu egzaminów zawodowych, prowadzenie rejestru osób uprawnionych do wykonywania zawodu, udzielanie pomocy członkom samorządu w wykonywaniu powierzonych im zadań, czuwanie nad przestrzeganiem etyki zawodu, uprawnienia z zakresu sądownictwa dyscyplinarnego²⁴. Oczywiście zakres sprawowania pieczy w stosunku do różnych zawodów nie musi być taki sam. Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny, „ustawodawca, kształtując model zadań i kompetencji danego samorządu zawodowego, kieruje się bowiem specyfiką zawodu oraz zakresem czynności wykonywanych w jego ramach. Zadania, jakie prawodawca powierza w drodze ustawy samorządom zawodowym, mogą bowiem mieścić się w funkcji pieczy nad należyтым wykonywaniem zawodu

²³ P. Sarnecki, *Komentarz do art. 17 Konstytucji RP*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 4, red. L. Garlicki, Warszawa 2005, s. 4.

²⁴ A. Surówka, D. Padjas, *Samorzady zawodów prawniczych – zakres pieczy oraz obowiązek przynależności do samorządu w świetle art. 17 ust. 1 Konstytucji*, w: *Samorzady w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, s. 396.

także przez to, że są subsydiarne wobec zadań wykonywanych w ramach tego zawodu”²⁵.

Trybunał Konstytucyjny wskazał także, że „z uwagi na to, iż dbałość o należyte wykonywanie zawodu zaufania publicznego jest pierwotnie zadaniem państwa, które może zostać przekazane na zasadzie decentralizacji samorządowi zawodowemu, ustawodawca ma pewną swobodę co do zakresu pieczy powierzanej samorządowi. Zakres ten może być więc ograniczony, jeżeli tylko ustawodawca zdecydował się na przyjęcie takiego właśnie modelu, jednocześnie zapewniając w interesie publicznym inne adekwatne środki zagwarantowania należytego poziomu usług świadczonych przez członków korporacji zawodowej”²⁶.

Sprawowanie pieczy to nic innego jak zagwarantowanie należytego wykonywania zawodu. Przedmiotem pieczy jest zatem wykonywanie zawodu, a podmiotem podlegającym pieczy – osoba wykonująca dany zawód²⁷. Ponadto art. 17 ust. 1 Konstytucji wyraźnie stanowi, iż samorzady zawodowe zawodów zaufania publicznego sprawują taką pieczę w „granicach interesu publicznego i dla jego ochrony”. Przepis ten wyznacza nie tylko cel działania samorządów zawodowych, ale także stanowi wytyczną dla ustawodawcy, który nie powinien wprowadzać regulacji uniemożliwiających czy nadmiernie utrudniających samorządom zawodowym realizację ich konstytucyjnych powinności. Jeżeli już ustawodawca zdecyduje się na stworzenie w drodze ustawy samorządu zawodu zaufania publicznego, to organizacja ta musi odpowiadać warunkom zawartym w art. 17 ust. 1 Konstytucji i być zdolna do pełnienia zaprogramowanych w tym przepisie funkcji²⁸.

²⁵ Wyrok TK z dnia 14 grudnia 2010 r., K 20/08, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 2010, nr 10A, poz. 14.

²⁶ Wyrok TK z dnia 25 lipca 2012 r., K 14/10, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 2012, nr 7A, poz. 83.

²⁷ Wyrok TK z dnia 18 lutego 2004 r., P 21/02, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 2004, nr 2A, poz. 9.

²⁸ Por. zwłaszcza wyroki TK dnia 8 listopada 2006 r., K 30/06, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 2006, nr 10A, poz. 149 i oraz z dnia 26 marca 2008 r., K 4/07, „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy” 2008, nr 2A, poz. 28.

4. Czy likwidacja samorządu zawodowego doradców podatkowych jest możliwa?

Jak słusznie w jednym ze swoich ostatnich orzeczeń zauważył Trybunał Konstytucyjny, „utworzenie samorządów, o których mowa w art. 17 Konstytucji RP, jest pozostawione ocenie ustawodawcy. Swoboda ustawodawcy w tym zakresie jest ograniczona, przy czym ograniczenia wynikają z rodzaju samorządów i celów ich powołania. Jeśli zatem ustawodawca dostrzeże konieczność wykonania pewnych zadań publicznych i uzna, że powołanie samorządu zawodowego jest efektywnym sposobem ich osiągnięcia, to może zdecydować o utworzeniu właściwego rodzaju samorządu. Dotyczy to samorządu zawodowego zawodu zaufania publicznego w celu sprawowania pieczy nad należytym wykonaniem tego zawodu w granicach interesu publicznego, ponadto samorządu innych zawodów, a także samorządu gospodarczego w celu ochrony”²⁹.

Tym samym jeżeli ustawodawca dojdzie do wniosku, że konkretny samorząd zawodowy nie powinien już funkcjonować, to może nie tylko w niekorzystny sposób zmodyfikować jego prawa i obowiązki, ale może również go zlikwidować. Tak też się stało w przypadku samorządu zawodowego urbanistów, który już nie istnieje³⁰. Trybunał potwierdził, że zmianę oceny ustawodawcy dotyczącą statusu urbanistów uzasadniają cechy tego zawodu odbiegające od cech zawodów zaufania publicznego. Nie ma wobec tego potrzeby dalszego funkcjonowania samorządu zawodowego i sprawowania przezeń pieczy nad wykonywaniem zawodu. Ustalenie, że urbanista nie jest zawodem zaufania publicznego, przesądza o braku adekwatności treściowej art. 17 ust. 1 Konstytucji jako wzorca kontroli. Z tego względu Trybunał orzekł, że art. 29 ust. 1 ustawy

²⁹ Wyrok TK z dnia 24 marca 2015 r., 19/14.

³⁰ Zob. art. 29 ust. 1 ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz.U. z 2014 r. Poz. 768 ze zm.).

deregulacyjnej i art. 3 ustawy o samorządach zawodowych nie są niezgodne z art. 17 ust. 1 Konstytucji.

Zaprezentowana konkluzja dotycząca zmian w statusie zawodu urbanistów nie obniża dotychczasowej oceny społecznego znaczenia tego zawodu i roli urbanistów w zapewnianiu ładu przestrzennego. Jednakże korzystanie z usług urbanisty nie wiąże się z ochroną przed wystąpieniem realnego albo choćby potencjalnego niebezpieczeństwa dla dóbr jednostki o szczególnym charakterze. Urbanistom nie powierza się przecież informacji osobistych i dotyczących życia prywatnego, a ich praca nie wymaga zapewnienia ochrony praw podmiotowych jednostki gwarantowanych Konstytucją.

Tymczasem od właściwego przygotowania projektu architektoniczno-budowlanego, a następnie prawidłowego jego wykonania zależy bezpieczeństwo i zdrowie użytkowników budynku. Działalność architektów i inżynierów wiąże się więc z koniecznością ochrony życia i zdrowia jednostek (zwłaszcza w procesie budowlanym), a zatem dóbr o szczególnym charakterze. Architekci i inżynierowie wchodzi również w bezpośrednie relacje z osobami fizycznymi – odbiorcami ich usług. Są nimi z reguły inwestorzy decydujący się na podjęcie określonych prac budowlanych.

Skoro więc zawody architekta, inżyniera budownictwa oraz urbanisty nie charakteryzują się wspólną cechą istotną, to nie muszą być traktowane równo. Ustawodawca mógł w inny sposób ukształtować sytuację prawną urbanistów, a odróżnienie ich od architektów i inżynierów budownictwa nie narusza konstytucyjnej zasady równości.

Trybunał Konstytucyjny wyjaśnia, że „dopuszczalność zniesienia samorządu zawodowego urbanistów można wyprowadzić z normy zawartej w art. 17 Konstytucji. Z jednej strony, jak była już o tym mowa wyżej, ustawodawca ma kompetencję, ale nie obowiązek kreowania samorządów zawodowych (z art. 17 ust. 1 i 2 Konstytucji), jeśli widzi taką potrzebę i spełnione są wymagane przesłanki. Z drugiej strony raz utworzony samorząd nie korzysta z przymiotu trwałości i niezmienności”³¹. Trybunał przychyliła się do poglądu wyrażonego w doktrynie, że powołany przepis „nie zobowiązuje ustawodawcy do powołania korporacji zawodowej i nie chroni istnienia

³¹ Wyrok TK z dnia 24 marca 2015 r., 19/14.

wcześniej powołanej korporacji zawodowej”³². Ponadto likwidacja przez ustawodawcę samorządu zawodowego nie ma nic wspólnego z automatycznym zastosowaniem zarzutu naruszenia zasady ochrony praw nabytych w zakresie prawa do posiadania samorządu zawodowego. Trybunał stwierdził, że z art. 17 Konstytucji nie można wyprowadzić prawa podmiotowego do samorządu zawodowego. Adresatem tego przepisu jest ustawodawca, który decyduje zarówno o zasadności utworzenia, jak i zniesienia określonego rodzaju samorządu. Jest to przepis ustrojowy „i nie stanowi podstawy do konstruowania odrębnego prawa lub wolności konstytucyjnej”³³.

5. Podsumowanie

Celem niniejszego artykułu była krótka charakterystyka konstytucyjnych podstaw funkcjonowania samorządu zawodowego doradców podatkowych w Polsce. Moją intencją nie było więc przedstawienie zawodu doradcy podatkowego jako takiego. Jednakże analizując zaprezentowane rozważania, możemy wypracować kilka wniosków.

Po pierwsze – samorząd zawodowy doradców podatkowych powołany został na mocy art. 17 ust. 1 Konstytucji RP stanowiącym, że w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należyтым wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i w celu jego ochrony. Zadaniem samorządu zawodowego jest więc reprezentowanie osób wykonujących zawód zaufania publicznego i sprawowanie pieczy nad należyтым wykonywaniem tego zawodu.

Po drugie – tworząc samorząd zawodowy doradców podatkowych, państwo powierzyło tej grupie zawodowej realizację określonych

³² T. Krawiel, *Czy Konstytucja chroni korporacje zawodowe? Kogo chroni art. 17 Konstytucji?*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2007, nr 12, s. 29.

³³ Zob. M. Zubik, *Glosa do wyroku TK z dnia 23 kwietnia 2008 r., SK 16/07*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6, s. 241.

zadań publicznych i wyposażyło ją w tym celu w odpowiednie kompetencje władcze.

Po trzecie – funkcjonowanie samorządu zawodowego doradców podatkowych stanowi wypełnienie konstytucyjnej zasady decentralizacji władzy publicznej i zasady subsydiarności zawartej w preambule do Konstytucji RP.

Po czwarte – istnienie m.in. samorządu zawodowego doradców podatkowych zostało uznane za jedną z zasad ustrojowych, element instytucji demokratycznego państwa prawnego. Słuszne wydaje się zatem stanowisko, zgodnie z którym organizacje samorządu zawodowego traktowane są jako przejaw prawidłowego funkcjonowania społeczeństwa obywatelskiego.

Po piąte – w myśl ustawy o doradcach podatkowych wszyscy oni z mocy prawa tworzą samorząd zawodowy. Przynależność do samorządu ma z tego względu charakter powszechny. Nie ma bowiem możliwości należytego wykonywania zawodu zaufania publicznego w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony bez obligatoryjnej przynależności do tego samorządu wszystkich osób, które uważa się za wykonujące zawód doradcy podatkowego.

Po szóste – doradca podatkowy z całą pewnością jest podmiotem, który stoi na straży interesów obywatela i Skarbu Państwa. Jest ważną częścią systemu ochrony podatnika i jednocześnie gwarantem poprawności wpływów budżetowych. Niestety z ubolewaniem należy przyznać, iż wejście w życie Ustawy z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (tzw. ustawy deregulacyjnej) podważyło (a co najmniej znacznie uszczupliło) rolę owego gwaranta. Nowe osoby, które jako *quasi*-doradcy podatkowi już od ponad roku, bez właściwego przygotowania, zostały dopuszczone do wykonywania czynności podatkowych, moim zdaniem znacznie obniżyły bezpieczeństwo majątkowe obywateli, co w dalszej perspektywie może negatywnie wpłynąć na wysokość dochodów Skarbu Państwa, a to głównie dlatego, iż osoby te nie są związane zasadami etyki, nie posiadają obowiązku wykupienia ubezpieczenia OC ani też nie mają obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

Po siódme – analizując ostatnie orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 marca 2015 r., należy wyraźnie stwierdzić, że

istnienie samorządu zawodowego doradców podatkowych jest niezagrażone. Co prawda, orzeczenie to uznało za zgodne z Konstytucją zlikwidowanie samorządu zawodowego urbanistów, jednakże z treści uzasadnienia należy wnioskować, iż podniesione tam argumenty z całą pewnością nie odnoszą się do samorządu zawodowego doradców podatkowych w Polsce.

STRESZCZENIE

Konstytucyjne źródła funkcjonowania samorządu zawodowego doradców podatkowych w Polsce

Głównym przedmiotem prowadzonych rozważań jest charakterystyka konstytucyjnych podstaw funkcjonowania samorządu zawodowego doradców podatkowych w Polsce. W ramach zagadnień wstępnych przedstawiłem: pojęcie samorządu, samorządu zawodowego i problematykę tzw. konstytucjonalizacji samorządów zawodów zaufania publicznego z uwzględnieniem samorządu doradców podatkowych. Niezwykle istotnym elementem jest również zaprezentowanie obowiązku sprawowania pieczy samorządu zawodowego doradców podatkowych nad należytym wykonywaniem zawodu. Celem artykułu na tle prowadzonych rozważań stało się udzielenie odpowiedzi na pytanie: czy możliwa jest likwidacja tego samorządu zawodowego? W podsumowaniu (na tak postawione pytanie) udzieliłem odpowiedzi negatywnej.

Słowa kluczowe: samorząd zawodowy; doradcy podatkowi; zawody zaufania publicznego; samorząd; piecza

SUMMARY

Constitutional sources of functioning of the professional self-government association of tax advisors in Poland

The article focuses on the characteristics of the constitutional grounds for functioning of the professional self-government association of tax advisors in Poland. The initial part of the article includes presentation of the definition of self-government, professional self-government association, and

the problem of the so-called constitutionality of self-government of professions of public trust, including tax advisors. A very important element is presentation of the duty of professional self-government associations of tax advisors to exercise supervision over proper performance of the profession. The objective of the article, on the background of the deliberations, is to answer the question of whether it is possible to eliminate this professional self-government association – the answer I provided in the conclusions is negative.

Keywords: professional self-government; tax advisors; public trust professions; self-government; supervision

BIBLIOGRAFIA

- Banaszak B., *Komentarz do art. 17 Konstytucji RP*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej – komentarz*, Warszawa 2012, Legalis – wydanie elektroniczne.
- Błaś A., w: *Administracja publiczna*, red. J. Boć, Wrocław 2003.
- Bukowski Z., Jędrzejewski T., Rączka P., *Ustrój samorządu terytorialnego*, wyd. 2, Toruń 2005.
- Bułajewski S., *Samorządy zawodowe i gospodarcze jako samorządy specjalne*, w: *Wolność zrzeszania się w Polsce*, red. M. Chmaj, Warszawa 2008.
- Ciapała J., *Samorządy osób wykonujących zawody prawnicze w kontekście postanowień art. 17 Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, w: *Samorządy w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, red. Z. Witkowski, A. Bień-Kacała, Toruń 2013.
- Hausner J., Długosz D., *Tezy w sprawie zawodów zaufania publicznego*, Warszawa 2002.
- Korzeniowska A., *Struktura samorządu terytorialnego w Polsce*, w: *ABC samorządu terytorialnego*, red. A. Korzeniowska, Bydgoszcz–Łódź 2004.
- Krawiel T., *Czy Konstytucja chroni korporacje zawodowe? Kogo chroni art. 17 Konstytucji?*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2007, nr 12.
- Leoński Z., *Samorząd terytorialny w RP*, wyd. 4, Warszawa 2002.
- Oniszczyk J., *Samorząd terytorialny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2002.
- Rabska T., *Podstawowe pojęcia administracji*, w: *System prawa administracyjnego*, red. J. Starościak, t. 1, Warszawa 1974.
- Sarnecki P., *Komentarz do art. 17 Konstytucji RP*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej Komentarz*, t. 4, red. L. Garlicki, Warszawa 2005.

- Sarnecki P., *Organizacja społeczeństwa obywatelskiego*, w: *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, red. M. Zubik, Warszawa 2006.
- Skrzydło W., Grabowska S., Grabowski R. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz encyklopedyczny*, Warszawa 2009.
- Sobol E., *Słownik języka polskiego*, Warszawa 2005.
- Surówka A., Padjas D., *Samorzady zawodów prawniczych – zakres pieczy oraz obowiązek przynależności do samorządu w świetle art. 17 ust. 1 Konstytucji*, w: *Samorzady w Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, red. Z. Witkowski, A. Bień-Kacała, Toruń 2013.
- Wojtczak K., *Reglamentacja zawodów zaufania publicznego ze względu na prawną formę ich wykonywania w świetle rozwiązań polskich i państw członkowskich Wspólnot Europejskich*, Warszawa 2002.
- Wołpiuk W. J., *Samorząd zawodu zaufania publicznego a interes publiczny*, Warszawa 2002.
- Zubik M., *Glosa do wyroku TK z dnia 23 kwietnia 2008 r., SK 16/07*, „Przegląd Sejmowy” 2008, nr 6.