

Marek Klink

Rola doradców podatkowych i ich wpływ na działalność legislacyjną

Rola doradców podatkowych

Doradcy podatkowi zaliczani są do przedstawicieli zawodu zaufania publicznego, podobnie jak i inne zawody prawnicze: adwokat, radca prawny czy notariusz. Z tych względów istotne jest wykonywanie tego zawodu przez osoby legitymujące się odpowiednim poziomem wiedzy oraz doświadczeniem praktycznym. Nie ulega bowiem wątpliwości, że spełnienie tych wymogów stanowi przesłankę wykonywania czynności doradztwa podatkowego w sposób profesjonalny, zgodny z prawem, a ponadto gwarantujący najlepszą ochronę interesów osób, na rzecz których lub w imieniu których czynności te są wykonywane.

Historia wykonywania zawodu doradcy podatkowego rozpoczęła się znacznie wcześniej, niż nastąpiło jego prawne usankcjonowanie jako samodzielnego zawodu. Czynności doradztwa podatkowego w postaci udzielania porad i wyjaśnień, wykonywane były bowiem

przez adwokatów i radców prawnych. Samodzielny zawód doradcy podatkowego ukształtowany został stosunkowo późno – został on prawnie ukonstytuowany dopiero w 1996 roku ustawą o doradztwie podatkowym¹. Do powstania odrębnego zawodu doradcy podatkowego przyczynił się m.in. okres szybkich transformacji zarówno politycznych, jak i gospodarczych, a zwłaszcza zmiana ustroju w Polsce. Pojawienie się na początku lat 90. XX w. nowego systemu prawa podatkowego doprowadziło do istotnych przekształceń w świadomości polskich podatników, co nieodłącznie związane było z gwałtownym wzrostem liczby podmiotów płacących podatki. Złożoność i komplikacje w sposobie obliczania i zapłaty podatków zrodziły bowiem potrzebę zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego. Wprowadzenie w 1991 roku nowej konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych², a także w 1992 roku podatku dochodowego od osób prawnych³, oraz w 1993 roku podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego⁴, zapoczątkowało istotne zmiany w tej dziedzinie. Ich kontynuacją było wprowadzenie w 2000 roku również nowej konstrukcji podatku od czynności cywilnoprawnych⁵. Przesłanką przemawiającą za uchwaleniem w 1996 roku prawnej regulacji zawodu doradcy podatkowego była również m.in. konieczność prawnego uregulowania czynności związanych z doradztwem podatkowym w celu zapewnienia ustawowej gwarancji rzetelnego ich wykonywania.

¹ Ustawa z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. Nr 102, poz. 475 z późn. zm.), zwana dalej ustawą o doradztwie podatkowym z 1996 r.

² Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350; tekst jedn. Dz.U. z 2000 Nr 14, poz. 176, z późn. zm.), zwana dalej ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1991 r.

³ Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 21, poz. 86; tekst jedn. Dz.U. z 2000 Nr 54, poz. 654 z późn. zm.).

⁴ Ustawa z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50).

⁵ Ustawa z 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. Nr 86, poz. 959; tekst jedn. Dz.U. z 2007 Nr 68, poz. 450).

W dobie nieustannych przemian, mających miejsce w XXI wieku, granice państw nie stanowią już większej przeszkody do prowadzenia inwestycji i działalności handlowej poza granicami kraju, w związku z czym wzrasta również zakres stosowania międzynarodowego prawa podatkowego, którego znajomość niezbędna jest dla dokonywania prawidłowych rozliczeń podatkowych. Podobna sytuacja dotyczy także europejskiego prawa podatkowego, którego znaczenie wzrosło w momencie wejścia Polski w struktury Unii Europejskiej.

Działalność doradców podatkowych przejawia się nie tylko w świadczeniu przez nich usług w zakresie szeroko rozumianego prawa podatkowego, lecz także w tym, że stanowią oni niejednokrotnie kompetentne źródło wiedzy na temat praktycznego stosowania prawa podatkowego. Wiedza doradców podatkowych w tym zakresie wykorzystywana jest bowiem często przez szeroko rozumiane środki masowego przekazu. Opinie tam wyrażane przyczyniają się do upowszechniania wiedzy na temat prawa podatkowego wśród obywateli. Niewątpliwy pozostaje fakt, że w swojej pracy doradcy podatkowi spotykają się nierzadko z bardzo skomplikowanymi przypadkami mającymi związek z problematyką prawno-podatkową. Częstym przypadkiem jest cykliczność i podobieństwo problemów będących przedmiotem działalności doradców podatkowych. Na tej podstawie należy stwierdzić, że doradcy podatkowi posiadają ogromną wiedzę na temat praktycznego zastosowania prawa podatkowego, nie wyłączając jego wad i zalet. W związku z tym należy nadmienić, że przejawem troski doradców podatkowych o polskie prawo podatkowe może stanowić powołanie przez nich komitetu Obywatelskiej Inicjatywy Ustawodawczej, mającego na celu zmianę kontrowersyjnych przepisów ordynacji podatkowej⁶.

Nie można również pominąć wpływu działalności doradców podatkowych na stan finansów publicznych państwa. Do właściwego funkcjonowania organów skarbowych przyczynia się wspomaganie

⁶ G. Piechota, *Komitet Inicjatywy Społecznej – czyli jak skutecznie zmieniać prawo*, „Forum” 2003, nr 10, s. 4–5.

ich przez doradców podatkowych. Doradcy podatkowi dają gwarancję właściwych i zgodnych z obowiązującymi regulacjami prawnymi zachowań podatników, co z kolei przekłada się na prawidłowe kształtowanie wpływów budżetowych z tytułu podatków, zarówno pośrednich, jak i bezpośrednich.

Wydaje się oczywiste, że w obecnych czasach niemożliwe jest, by każdy podatnik samodzielnie i w sposób właściwy stosował prawo podatkowe. Także sposób jego stosowania nie zawsze może być kontrolowany przez organ podatkowy. W praktyce, czynności mające na celu kontrolę wszystkich podatników pod kątem ich rzetelności i prawidłowości wywiązywania się z ciężących na nich obowiązkach wynikających z zakresów podmiotowych i przedmiotowych poszczególnych podatków, są niewykonalne. Aby należycie podkreślić istotne znaczenie roli doradców podatkowych należy we właściwy sposób unaocznic stosunki zachodzące pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi. Nie budzi wątpliwości, że do zadań organów podatkowych należy m.in. pobieranie danin publicznych w sposób i w wysokości wynikających z aktów normatywnych. Zatem, aby system pobierania danin publicznych funkcjonował w sposób prawidłowy i niebudzący zastrzeżeń, każdy z podatników musiałby legitymować się zaawansowaną wiedzą na temat dotyczących go regulacji podatkowych. Zaistnienie tych skrajnych warunków możliwe byłoby wówczas, gdy każdy z podatników poddawany byłby kontroli przez organy podatkowe pod kątem prawidłowości wszelkich kwestii leżących w zakresie kompetencji organów podatkowych.

Nasuwa się w związku z tym uwaga, że prawidłowe kształtowanie dochodów podatkowych zależy w znacznej mierze od czynników mających bezpośredni wpływ na relację pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem. Podmiotem stanowiącym pomost pomiędzy nimi może być właśnie doradca podatkowy.

W orzecznictwie wyrażany jest pogląd, że zarówno praca w organach podatkowych, jak i organach kontroli skarbowej, nie zalicza się do czynności doradztwa podatkowego. Prace te nie polegają bowiem na wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o doradztwie

podatkowym⁷. Pracownik urzędu skarbowego nie wykonuje czynności doradztwa podatkowego. Żadna bowiem z czynności określonych w artyku-
le 2 nie wchodzi w zakres obowiązków służbowych pracownika organu
podatkowego, który przede wszystkim dokonuje czynności kontrolnych
i sprawdza, czy podatnik wywiązuje się ze swoich obowiązków podatko-
wych, zgodnie z obowiązującymi w tej mierze przepisami. Informowa-
nie w niektórych przypadkach podatnika o przepisach podatkowych nie
może być równoznacznie traktowane z udzielaniem porad w rozumieniu
ustawy o doradztwie podatkowym⁸. Takie stanowisko orzecznictwa i dok-
tryny potwierdza tylko znaczenie i potrzebę istnienia zawodu doradcy
podatkowego. W istocie regulacje prawne nie zabraniają, by pracownicy
służb skarbowych uzyskiwali dodatkowe uprawnienia⁹.

W związku z tak złożonym charakterem działalności doradców po-
datkowych, powinni oni być postrzegani jako osoby wykonujące zawód
zaufania publicznego, zgodnie z którym powinna ich charakteryzować
niezwykła staranność oraz odpowiedzialność za wszelkie decyzje, mające
niejednokrotnie kluczowe znaczenie dla podatnika¹⁰. Ustawa o doradztwie
podatkowym z 1996 roku nakłada na doradców podatkowych obowią-
zek ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej, które w razie potrzeby
może posłużyć jako pokrycie ewentualnych roszczeń ich klientów.

Zakres działalności doradców podatkowych

Wśród czynności doradztwa podatkowego dokonywanych na rzecz
usługobiorców można wyróżnić m.in. udzielanie porad, wyrażanie
opinii i formułowanie wyjaśnień. Ich rozróżnienie polega na odmien-

⁷ Wyrok NSA z 7 kwietnia 1999, II SA 306/99, „Lex” nr 46611.

⁸ Wyrok NSA z 1 marca 1999, II SA 126/99), „Lex” nr 46622.

⁹ G. Leśniak, *Drugi zawód urzędnika – tak, ale nie dorabianie po godzinach*, „Rzeczpospolita”, 17 kwietnia 2007, s. C6.

¹⁰ E. Chojna-Duch, *Doradztwo podatkowe – status prawny a zaufanie publiczne*, „Forum Doradców Podatkowych” 2000, nr 11, s. 16.

nej subiektywizacji oraz sugestywności treści zawartej w każdej z tych rodzajów działalności, a zarazem na zróżnicowaniu pod względem zakresu odpowiedzialności obciążającej wykonującego daną czynność. Jednakże w praktyce doradcy podatkowi poza czynnościami wyrażonymi w ustawie o doradztwie podatkowym z 1996 roku, wykonują także czynności niezastrzeżone prawnie dla odpowiednich podmiotów. Mianowicie są to w przeważającej mierze sprawy związane z szeroko rozumianym zakresem ubezpieczeń społecznych oraz zakresem prawa pracy, pozostające niejednokrotnie we wzajemnych związkach.

Nie budzi wątpliwości wykonywanie przez doradców podatkowych czynności doradztwa podatkowego w ich podstawowym zakresie. Problem pojawia się wówczas, gdy zachodzi potrzeba reprezentowania klienta, na rzecz którego wykonuje się powyższe czynności, przed organem sądowym. Z uwagi na to, że doradcy podatkowi nie posiadają kompetencji do występowania w sprawach dotyczących spraw z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych jako pełnomocnicy procesowi swoich klientów, istnieje konieczność korzystania w tych sytuacjach z usług adwokata lub radcy prawnego. W związku z tym należy postulować zmianę regulacji prawnych zmierzającą do tego, by również doradcy podatkowi mieli możliwość występowania jako pełnomocnicy w sprawach z zakresu prawa pracy i ubezpieczeń społecznych. Doradcy podatkowi posiadają ustawowe umocowanie do pełnienia funkcji pełnomocnika w sprawach z zakresu prawa podatkowego. Należy również zauważyć, że sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych są bezpośrednio związane z prawem podatkowym, co może uzasadniać rozszerzenie zakresu kompetencji doradców podatkowych. Nie można także nie uwzględnić faktu, że w dobie nieustannych przemian gospodarczych szczególnie prawo podatkowe ulega częstym zmianom, które podyktowane są nowymi czynnościami i zdarzeniami gospodarczymi. Nie można również pominąć wpływu na zmieniający się kształt krajowego prawa podatkowego licznych postanowień w sprawach podatkowych, wynikających z prawa Unii Europejskiej, zarówno pierwotnego, jak i wtórnego, a także z obszernego orzecznictwa Europejskiego

Trybunału Sprawiedliwości w sprawach podatkowych. W związku z tymi zmianami istotnie wzrosło zapotrzebowanie na usługi związane z obsługą podatkowoprawną. Wszystkie powyższe zmiany pociągają za sobą powstawanie wielu nowych obowiązków ciążących na podatnikach. W tej sytuacji doskonałą wręcz znajomość treści aktów normatywnych, praktyki ich stosowania oraz orzecznictwa, jest konieczna do ukształtowania prawidłowej wysokości podatku. Na całość działalności doradców podatkowych składa się w związku z tym szereg niezwykle rozbudowanych i pracochłonnych czynności.

Podstawowe znaczenie ma wyróżnienie podmiotów uprawnionych do wykonywania czynności z zakresu doradztwa podatkowego. W odróżnieniu od strony przedmiotowej doradztwa podatkowego, zakres podmiotowy doradztwa podatkowego wyraża się w istnieniu różnego rodzaju kategorii podmiotów uprawnionych do wykonywania czynności doradztwa podatkowego, a także kategorii podmiotów, na rzecz i zlecenie których czynności te są wykonywane. Zgodnie z art. 3 ustawy o doradztwie podatkowym z 1996 roku, osoby fizyczne posiadające wpis na listę doradców podatkowych, a także adwokaci, radcowie prawni i biegli rewidenci uprawnieni są do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego. Ponadto nowelizacja ustawy o doradztwie podatkowym z 1 lutego 2005 roku¹¹ umożliwiła podmiotom uprawnionym do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, na podstawie ustawy z 29 września 1994 roku o rachunkowości¹² oraz rozporządzenia Ministra Finansów z 18 lipca 2002 roku w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych¹³. Jest więc możliwe wykonywanie niektórych czynności doradztwa podatkowego, tj. prowadzenie ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzanie zeznań i deklaracji podatkowych lub

¹¹ Por. art. 3a (Dz.U. z 2005 Nr 10, poz. 66).

¹² Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002 Nr 76, poz. 694 z późn. zm.).

¹³ Rozporządzenie Ministra Finansów z 18 lipca 2002 r. w sprawie uprawnień do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (Dz.U. Nr 120, poz. 1022).

udzielanie pomocy w tym zakresie¹⁴. Należy zatem odróżnić prawo do wykonywania czynności doradztwa podatkowego od zawodu doradcy podatkowego. Poza osobami fizycznymi wymienionymi w art. 3 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym, możliwość wykonywania doradztwa podatkowego przysługuje ponadto określonym osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej. Należy jednak zauważyć, że zdecydowana większość kancelarii doradców podatkowych działa jako osoby fizyczne na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej, a forma prawna organizacji ma bezpośredni związek ze skalą świadczonych usług.

Zgodnie z art. 14 Ordynacji podatkowej¹⁵ do kompetencji ministra finansów należy m.in. sprawowanie ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Znajduje to wyraz w dążeniu do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej¹⁶. Minister finansów dokonując interpretacji¹⁷ prawa podatkowego winien mieć na względzie orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego, a także Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Urzędowe interpretacje wydawane przez ministra finansów nie stanowią źródła prawa, co jednak nie wyklucza ich wykorzystania jako instrumentów prawnych mających na celu zapewnienie jednolitości stosowania prawa podatkowego. W świetle Ordynacji podatkowej, interpretacje prawa podatkowego nie mogą oddziaływać na niekorzyść podatnika¹⁸. Ponadto minister finansów w ograniczonym zakresie wydaje pisemne interpretacje w indywidualnych sprawach, wyłączanie

¹⁴ Art. 3a oraz art. 2 ust. 1, pkt 2 i 3 ustawy o doradztwie podatkowym z 1996 r.

¹⁵ Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926; tekst jedn. Dz.U. z 2005 Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), zwana dalej Ordynacją podatkową z 1997 r.

¹⁶ R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 100 i nast.

¹⁷ Art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej z 1997 r. Interpretacjami, o których mowa w § 1, pkt 2, są wszelkie wyjaśnienia treści obowiązującego prawa podatkowego, kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, dotyczące problemów prawa podatkowego. Interpretacje, w tym także ich zmiany, są ogłaszane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów.

¹⁸ Por. art. 14 § 3 i art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej z 1997 r.

w zakresie postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innych umów dotyczących problematyki podatkowej.

Poza interpretacjami wydawanymi przez ministra finansów organy podatkowe zobowiązane są do interpretowania sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnych przypadkach¹⁹. Podmiot wnioskujący o wydanie postanowienia w indywidualnej sprawie musi przedstawić dokładny stan faktyczny, a także własne stanowisko dotyczące interpretacji przepisów prawa podatkowego. Częstość przypadkiem jest sporządzanie przez doradców podatkowych – z uwagi na posiadane doświadczenie w zakresie stosowania prawa podatkowego – na zlecenie podatników wniosków dotyczących interpretacji prawa podatkowego. Można przyjąć, że wnioski kierowane do ministra finansów w skomplikowanych sprawach podwójnego opodatkowania tym bardziej sporządzane są przez doradców podatkowych. Stanowiska poprzedzone wnikliwą analizą przepisów, zawarte we wnioskach sporządzanych przez doradców podatkowych przyczyniają się niejednokrotnie do właściwego modelu stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, zwłaszcza że w przypadku niewydania przez organ odnośnego postanowienia w terminie 3 miesięcy, organ jest związany stanowiskiem podatnika zawartym we wniosku.

Warto wspomnieć o fakcie nieraz odbiegających od siebie interpretacji dokonywanych przez organy podatkowe prawa podatkowego. Istnieją także przypadki wydania przez organ podatkowy dwóch sprzecznych ze sobą interpretacji, które były przedmiotem sporu rozstrzyganego przez sądownictwo administracyjne²⁰.

W związku z nowelizacją Ordynacji podatkowej, od 1 lipca 2007 roku interpretacje będą udzielane przez ministra finansów, a nie jak ma to miejsce obecnie, przez organy podatkowe²¹. Taka zmiana regulacji da gwarancję jednolitej interpretacji prawa podatkowego.

¹⁹ Por. art. 14a § 1, *ibidem*.

²⁰ Wyrok WSA z 11 stycznia 2007 (III SA/Wa 3995/06): „wydane wcześniej interpretacje nie mają wiążącego charakteru przy wydawaniu innych interpretacji”.

²¹ Por. art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej z 1997 r. w jej brzmieniu obowiązującym od 1 lipca 2007.

Udział w procesie legislacyjnym

Szczególna rola doradców podatkowych przejawia się w ich wpływie na proces legislacyjny. Wyróżnić można wpływ organów samorządu doradców podatkowych oraz pośredni wpływ samych doradców podatkowych.

Na marginesie należy wspomnieć, że samorząd doradców podatkowych²², zwany Krajową Izbą Doradców Podatkowych²³, działa przy pomocy swoich organów, z których najważniejsze to Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych i Krajowa Rada Doradców Podatkowych²⁴, kierująca działalnością samorządu w okresach między Krajowymi Zjazdami. Krajowa Izba ma prawo tworzenia regionalnych oddziałów Izby. Z kolei uchwalony przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych statut Krajowej Izby²⁵, przewiduje możliwość działania Krajowej Rady poprzez jej komisje. Do najważniejszych komisji należą Komisja Prawa Podatkowego i Komisja do spraw Stosunków z Organami Państwa.

Udział organów samorządu doradców podatkowych w procesie legislacyjnym został zagwarantowany bezpośrednio w ustawie o doradztwie podatkowym. Ustawa w art. 56 ust. 2 do zadań Krajowej Rady Doradców Podatkowych, zalicza opiniowanie projektów ustaw i rozporządzeń dotyczących prawa podatkowego oraz przedstawianie wniosków w tym zakresie (pkt 7). Kompetencje te mają niezwykle istotne znaczenie dla Krajowej Rady, umożliwiając jej tym samym udział w procesie tworzenia prawa oraz zapewniając możliwość wywierania wpływu na kształtowanie systemu podatkowego. Literalna analiza tego przepisu pozwala stwierdzić, że kompetencja ta ma charakter obligatoryjny, znajdujący wyraz w wymogu konsultacji z Krajową Radą pro-

²² Rozdz. 8 ustawy o doradztwie podatkowym reguluje samorząd doradców podatkowych (art. 47–63).

²³ Zwana dalej Krajową Izbą.

²⁴ Zwana dalej Krajową Radą, KRDP.

²⁵ Uchwała Nr 13/2002 Pierwszego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych z 27 stycznia 2002, Statut Krajowej Izby Doradców Podatkowych (§ 21–29).

jektów wprowadzających zmiany legislacyjne w aktach normatywnych odnoszących się do prawa podatkowego. Statut Krajowej Izby powtarza ustawowe kompetencje, wyróżniając obok opiniowania projektów ustaw i rozporządzeń dotyczących prawa podatkowego opiniowanie aktów prawnych do ustawy o doradztwie podatkowym.

Kompetencje dotyczące udziału Krajowej Rady w procesie legislacyjnym, znajdują również swój wyraz w Uchwale nr 14 z 27 stycznia 2002 roku I Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych w sprawie programu działania KRDP. Do istotnych zadań Krajowej Rady powyższa uchwała zalicza m.in. opiniowanie aktów prawnych dotyczących prawa podatkowego, argumentując to w sposób następujący: „od jakości przepisów prawa podatkowego, ich precyzji, a także profesjonalizmu ich stosowania, zależy w podstawowym zakresie możliwość obrony interesów podatników oraz bezpieczeństwo wykonywania zawodu doradcy podatkowego”. Realizacja tych założeń możliwa jest poprzez zapewnienie: udziału Krajowej Rady w uzgodnieniach międzyresortowych w zakresie projektów ustaw oraz aktów wykonawczych dotyczących prawa podatkowego, obowiązkowego opiniowania projektów ustaw, uczestniczenia z głosem doradczym w pracach komisji i podkomisji Sejmu i Senatu, debatujących nad projektami ustaw, opracowywania raportów oceniających funkcjonowanie prawa podatkowego, a także podejmowania działań zmierzających do wyeliminowania wadliwości przepisów dotyczących prawa podatkowego, w tym ich stosowania i interpretacji. Działalność Krajowej Rady w procesie legislacyjnym nie ogranicza się do wyrażania opinii w zakresie przedłożonych jej projektów ustaw czy rozporządzeń, lecz także sporządzenia własnych wniosków w tym zakresie²⁶.

Należy także zwrócić uwagę na aktywną działalność Komisji Prawa Podatkowego, funkcjonującej w ramach Krajowej Rady, przejawiającą

²⁶ Por.: Wniosek Krajowej Rady Doradców Podatkowych do Trybunału Konstytucyjnego (K 42/05) kwestionujący m.in. przepisy ustawy o doradztwie podatkowym z 1996 r., umożliwiające wykonywanie niektórych czynności doradztwa podatkowego przez podmioty uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.

się wyrażaniem merytorycznych opinii zarówno w stosunku do rządowych, jak i poselskich projektów ustaw oraz rozporządzeń organów wykonawczych. W ostatnim okresie opinie te wydawane są w zasadzie do wszelkich sporządzanych projektów²⁷.

Poza Komisją wymienioną powyżej swoim aktywnym działaniem wykazuje się także Komisja KRDP do spraw Stosunków z Organami Państwa, której zadaniem jest m.in. podejmowanie działań – w porozumieniu z Komisją Prawa Podatkowego – mających na celu zapewnienie udziału Krajowej Rady w uzgodnieniach międzyresortowych dotyczących projektów ustaw oraz aktów wykonawczych. Komisja reprezentuje Radę w pracach Sejmu i Senatu, w szczególności poprzez czynne uczestnictwo z głosem doradczym w Komisjach debatujących nad projektami aktów normatywnych²⁸. Istotnym zadaniem Komisji jest również opracowywanie dla potrzeb Rady raportów, oceniających funkcjonowanie prawa podatkowego, które przekazywane są Parlamentowi, Prezydentowi RP, Radzie Ministrów oraz ministrowi finansów, a także tworzenie systemowych rozwiązań w zakresie organizacji wymiany informacji w środowisku doradców podatkowych w zakresie opiniowania aktów prawnych.

Należy zwrócić uwagę na fakt, że pomimo iż opinie Krajowej Rady nie mają charakteru wiążącego, niejednokrotnie są faktyczne wykorzystywane przez organy tworzące prawo.

Na podkreślenie zasługuje również fakt, że Krajowa Rada biorąc czynny udział w toku prac legislacyjnych, służy niezwykle cennymi spostrzeżeniami i radami w zakresie stosowania prawa podatkowego, wywierając tą drogą wpływ na działalność legislacyjną. Niestety należy stwierdzić, że wiedza doradców podatkowych dotycząca prawa pozytywnego, nie jest w procesie legislacyjnym wykorzystywana w dostatecznym stopniu. Istotne są również przypadki, w których stanowisko

²⁷ Por.: *Prace komisji problemowych KRDP*, „Biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych” 2007, nr 2, s. 50.

²⁸ E. Konopka, *Komisja KRDP do spraw Stosunków z Organami Państwa (styczeń–maj 2007)*, „Biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych” 2007, nr 2, s. 51.

Krajowej Rady w sposób istotny przyczyniło się do zainicjowania procesu legislacyjnego.

Nadmienić można, że wykształcił się niepisany zwyczaj konsultowania przez parlamentarzystów z różnymi środowiskami ważnych zmian w przepisach prawa. Przykładem tego zwyczaju może posłużyć m.in. spotkanie z poseł Aleksandrą Natalii-Świat²⁹, podczas którego omawiane były projekty zmian ustaw podatkowych, ze szczególnym uwzględnieniem zmian mających nastąpić w podatku dochodowym od osób prawnych. W trakcie spotkania przedstawiane były opinie dotyczące zmian zachodzących w ustawach podatkowych sporządzone m.in. przez Krajową Izbę³⁰. Przedstawiciele Krajowej Rady biorą także czynny udział w konferencjach, których celem jest przedstawienie zmian i niedoskonałości polskiego systemu podatkowego³¹, ponadto wyrażają opinie na temat proponowanych zmian w prawie podatkowym³².

Na uwagę zasługuje także fakt, że na niektórych posiedzeniach Krajowej Rady obecni są przedstawiciele Ministerstwa Finansów³³ i wymieniane są poglądy dotyczące m.in. kierunków zmian w prawie podatkowym. Istotne jest, by dialog prowadzony przez przedstawicieli doradców podatkowych oraz organów skarbowych państwa był rzeczowy i owocował merytoryczną korzyścią dla obu stron.

Pośredni wpływ na działalność legislacyjną wywierają również sami doradcy podatkowi. I tak np. część parlamentarzystów wykonywała czynności z zakresu doradztwa podatkowego. Dzięki uprzedniej praktyce posiadają oni rozległą wiedzę na temat praktycznego stosowania prawa podatkowego.

²⁹ Aleksandra Natalii-Świat – przewodnicząca Sejmowej Komisji Finansów Publicznych.

³⁰ *Co nas czeka w podatkach? – spotkanie z Przewodniczącą Sejmowej Komisji finansów Publicznych*, „Forum” 2006, nr 10, s. 25–26.

³¹ *Kolejne kroki ku zmianom Ordynacji podatkowej*, „Forum” 2003, nr 10, s. 3.

³² *Apel Przewodniczącego KRDP do doradców podatkowych. Inicjatywa zmiany Ordynacji*, „Forum” 2003, nr 3, s. 51.

³³ *54. posiedzenie KRDP 4–5 kwietnia 2007 r. – krótkie sprawozdanie z tematów przewodnich*, „Biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych” 2007, nr 2, s. 49.

Również zawarta we wspomnianych wnioskach stron do ministra finansów lub częściej organów podatkowych o interpretację prawa podatkowego, wnikliwa i rzetelna analiza stanów faktycznych i regulacji prawnych wywiera pośredni wpływ na zmiany legislacyjne. Można przyjąć, że często powtarzające się wnioski dotyczące podobnych spraw, stanowią przesłankę procesów legislacyjnych, a zawarte w nich stanowiska stron – punkt wyjścia do zmian w treści przepisów.

Podsumowanie

Można z powodzeniem stwierdzić, że prawnik XXI wieku nie może ogarnąć wszystkich zmian zachodzących w prawie. Tak daleko idące stwierdzenie można poprzec, m.in. nieustannymi zmianami zachodzącymi w prawie podatkowym, które w konsekwencji mogą doprowadzić do wyodrębnienia się określonych specjalizacji w ramach doradztwa podatkowego. Należy zaznaczyć, że prawo podatkowe stanowi jedną z dziedzin prawa ulegającą nieustannym przeobrażeniom i zmianom. Zmiany te mogą być niedostrzeżone przez podatnika, ale nie może ich nie zauważać doradca podatkowy. Nie należy przedwcześnie jednak oczekiwać, że w związku z tymi zmianami nastąpi w ramach zawodu doradcy podatkowego wyodrębnienie określonych specjalizacji, jakkolwiek w ramach innych zawodów prawnych można zaobserwować dalece idącą wąską specjalizację.

Warto nadmienić, że istnieje przygotowany przez Ministerstwo Sprawiedliwości projekt ustawy o zasadach świadczenia usług prawnych³⁴, radykalnie zmieniający zasady świadczenia tych usług. Projekt przewiduje bowiem możliwość poszerzenia dostępu do zawodów prawnych. Przewidziano w nim wprowadzenie kilkustopniowych licencji prawnych. Można domniemywać, że ewentualne wprowadzenie licencji prawnych, spowoduje zmiany także w ustawie regu-

³⁴ www.ms.gov.pl.

lującej doradztwo podatkowe ponieważ Ministerstwo Finansów przygotowuje w porozumieniu z Ministerstwem Sprawiedliwości, projekt mający na celu zwiększenie dostępu do zawodu doradcy podatkowego poprzez wprowadzenie licencji podatkowej.

Warta rozważenia jest kwestia ewentualnych konsekwencji proponowanych zmian w świadczeniu usług prawniczych, a w szczególności wykonywania czynności doradztwa podatkowego, na zakres wpływu doradców podatkowych na proces legislacyjny. Jest jednak za wcześnie na formułowanie konkretnych wniosków skoro projekt ustawy może jeszcze ulec zmianie, a na skutki jej funkcjonowania trzeba będzie poczekać. Oczywiście jest jednak, że zwiększony dostęp do zawodu doradcy podatkowego będzie miał pozytywne skutki w zakresie pośredniego wpływu samych doradców podatkowych na proces legislacyjny.

Bez względu na projektowane zmiany już teraz należy postulować znaczne poszerzenie udziału doradców podatkowych w procesie legislacyjnym. Mogłoby to np. znaleźć wyraz w obligatoryjnym opiniowaniu projektów podatkowych aktów normatywnych przez Krajową Radę Doradców Podatkowych na etapie prac komisji legislacyjnej, czy nawet sejmowej. Za wskazane można uznać zasięganie opinii przez ministra finansów przy sporządzaniu interpretacji, zwłaszcza w odniesieniu do skomplikowanych przypadków.

Realizacja tych postulatów przyczyniłaby się niewątpliwie do uchwalania bardziej precyzyjnie sformułowanych ustaw, a także do pełniejszej realizacji wymogu dążenia przez ministra finansów do zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego.

Summary

Tax advisers are representatives of a profession of public confidence. Their activity not only lies in services within the widely taken domain of tax law but they are also a competent source of knowledge on practical application of tax law. Opinions given by the National Council of

Tax Advisers being a representative organ of tax advisers are often used by organs constructing law. There are cases in which the standpoint of the National Council of Tax Advisers has significantly contributed to the initiation of a legislative process.

The possibility of rendering law services within the domain of tax law by graduates of law studies is limited as services of this kind are reserved only for tax advisors who meet statutorily specified requirements. It should be noted that a profession of a tax adviser seems to be very interesting for present as well as for future law graduates.

The statutory widening of competence of the National Council of Tax Advisers in the legislative process, both in the legislative commission and in the parliament commission, should be postulated. Similarly, the Minister of Finance should take into account the opinion of the National Council to a wider extent. Changes of regulations concerning activities of tax advisers and leading to reasonable widening the scope of their competences can be also postulated. Present law regulations in force make a profession of a tax adviser the most accessible of all law professions.