

Zawód doradcy podatkowego zawodem prawniczym

SPIS TREŚCI

ROZDZIAŁ I. Wstęp.....	2
ROZDZIAŁ II. Doradcy podatkowi.....	3
ROZDZIAŁ III. Obszary świadczenia usług.....	5
ROZDZIAŁ IV. Wnioski końcowe: zawód doradcy podatkowego zawodem prawniczym.....	7

I. WSTĘP

„O tańcu nie da się pisać [...] taniec
trzeba tańczyć”.

Paulo Coelho, *Czarownica z Portobello*

Doradca podatkowy to zawód mający w Polsce krótką historię, bo liczyć ją możemy od roku 1996. Wtedy to właśnie ustawodawca uregulował ten zawód w ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹. Czas powstania zawodu immanentnie związany jest z ustanowieniem wraz z początkiem lat 90. nowych podatków. Powstanie tego zawodu było reakcją ustawodawcy na potrzebę ochrony interesów m. in. podmiotów zobowiązań podatkowych (podatników, płatników i inkasentów), które to podmioty stały się elementem konstrukcji podatku.

*Powstanie
zawodu
doradcy
podatkowego*

Zawód doradcy podatkowego w krajach europejskich traktowany jest różnie. Są takie kraje jak Niemcy, gdzie uregulowano ustawowo ten zawód - i to bardzo szczegółowo już w 1961 r., oraz takie kraje jak Malta, gdzie nie przewiduje się żadnych ograniczeń w wykonywaniu zawodu doradcy.

Obiektywne rozstrzygnięcie do jakiej grupy wykonywanych zawodów – prawniczych czy ekonomicznych, należy zawód doradcy podatkowego, nie jest łatwe. Zagadnienie to należy rozpatrzeć wieloaspektowo, w szczególności przedstawiając: obszary w jakich doradca podatkowy świadczy swoje usługi, zakres wiedzy jakim musi się posługiwać oraz związane z doradztwem uregulowania szczególne.

*Cel stawiany
pracy*

¹ Tekst jednolity Dz.U. 2011 Nr 41, poz. 213, powoływany dalej jako: DorPodU.

II. DORADCY PODATKOWI

Pectus facit iurisconsultum.

Reglamentacja zawodu oznacza ograniczenie dostępu do jego wykonywania poprzez określenie wymogów, które kandydat musi spełnić oraz kryteriów, którymi należy się kierować przy dopuszczaniu do zawodu. Zawodem reglamentowanym, bez wątpienia, jest doradztwo podatkowe. Osobną kwestią – o której należy wspomnieć, pomimo że nie mogę pozwolić sobie na uszczegółowienie jej – są prawa i zasady zagwarantowane w Konstytucji RP², które korelują z wykonywaniem zawodu reglamentowanego, a mianowicie: zasada demokratycznego państwa prawnego³, warunki ograniczenia wolności i praw⁴, zasada równości i zakaz dyskryminacji⁵, wolność wyboru i wykonywania zawodu⁶, zasada równego dostępu do wykształcenia⁷.

*Zawód
reglamentowany*

Podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania doradztwa podatkowego są:

*Zakres
podmiotowy*

1) osoby fizyczne, wpisane na listę doradców podatkowych (*conditio sine qua non* wpisu na listę: pełna zdolność do czynności prawnych, korzystanie z pełni praw publicznych, posiadanie nieskazitelnego charakteru i dawanie dotychczasowym zachowaniem rękami prawidłowego wykonywania zawodu, posiadanie wyższego wykształcenie oraz złożenie egzaminu na doradcę podatkowego z wynikiem pozytywnym, odbycie w Polsce dwuletniej praktyki zawodowej i złożenie wniosku o wpis na listę . Inne wymogi

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

³ Ibidem, art. 2

⁴ Ibidem, art. 31 ust. 3

⁵ Ibidem, art. 32

⁶ Ibidem, art. 65

⁷ Ibidem, art. 70

przewidziane są dla osób posiadających stopień naukowy doktora habilitowanego nauk prawnych i ekonomicznych oraz w zakresie prawa finansowego lub finansów);

- 2) adwokaci i radcowie prawni;
- 3) biegli rewidenci.

Enumeratywnie w art. 27 DorPodU ustawodawca zawiera formy prawne wykonywania doradztwa podatkowego. Doradca podatkowy może wykonywać swój zawód: jako osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek, jako uczestnik spółki niemającej osobowości prawnej pozostając w stosunku pracy z podmiotami wymienionymi wyżej lub osobami fizycznymi wpisanymi na listę doradców podatkowych, adwokatami, radcami prawnymi, biegłymi rewidentami oraz innymi podmiotami, które są uprawnione na podstawie art. 4 DorPodU do wykonywania doradztwa podatkowego.

Formy wykonywania zawodu

Art. 17 Konstytucji RP stanowi, że w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytych wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Doradca podatkowy to zawód zaufania publicznego na co składa się m. in. fakt, że doradcy są skupieni w ramach Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Najistotniejszym elementem zawodu zaufania publicznego jest owo „zaufanie”. Może ono w szczególności oznaczać pokładaną w kimś wiarę, pewność co do właściwego i starannego prowadzenia powierzonych zadań oraz przekonanie o merytoryczności wyrażanych twierdzeń i porad.

Zawód zaufania publicznego

Doradca podatkowy obowiązany jest w szczególności w myśl art. 36 DorPodU:

- 1) postępować zgodnie z przepisami prawa, ze złożonym ślubowaniem i z zasadami etyki zawodowej;
- 2) stale podnosić swoje kwalifikacje;
- 3) regularnie opłacać składkę członkowską.

Szczególne obowiązki doradcy

III. OBSZARY ŚWIADCZENIA USŁUG

Czynności doradztwa podatkowego są wymienione również enumeratywnie w art. 2 pkt. 1 DorPodU, co oznacza, że tylko te czynności podlegają reżimowi ustawy. *Zakres przedmiotowy*

Czynności doradztwa podatkowego obejmują:

- 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 4) reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1.

Zawodowe wykonywanie tych czynności jest zastrzeżone jedynie dla podmiotów wymienionych w ustawie.

Przytoczone pkt. 2 i 3 *prima facie* mogą sugerować, że zawód doradcy jest zawodem ściśle ekonomicznym oraz możliwym do pełnienia przez osoby, które mają uprawnienia do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub innych ewidencji prowadzonych tylko do celów podatkowych. W tym zakresie czynności doradztwa mogą się pokrywać z czynnościami wykonywanymi przez inne osoby uprawnione, ale nie będące doradcami podatkowymi, które są np. zatrudnione u pracodawcy, jednak nie wykonują tego zawodowo⁸. *Wiedza ekonomiczna*

⁸ W. Modzelewski, *Komentarz do ustawy o doradztwie podatkowym*, Warszawa 2002, s.10.

Niezbędna dla doradcy wiedza ekonomiczna obejmuje zakres potrzebny do prowadzenia ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz do sporządzania zeznań i deklaracji podatkowych. Owe umiejętności są jedynie częścią wiedzy ekonomicznej.

Doradztwo podatkowe w szerokim zakresie obejmuje udzielanie porad, wyjaśnień i opinii⁹. Na treść tych usług składa się właściwe prawo materialne i proceduralne. Już sam egzamin wymaga od kandydata znajomości obszernej wiedzy prawniczej z zakresu: źródła prawa i wykładnia prawa; podstawy międzynarodowego oraz wspólnotowego prawa podatkowego; materialne prawo podatkowe; postępowanie przed organami administracji publicznej i sądami administracyjnymi oraz postępowanie egzekucyjne w administracji; międzynarodowe, wspólnotowe i krajowe prawo celne; prawo dewizowe; prawo karne skarbowe; organizacja i funkcjonowanie administracji podatkowej i kontrola skarbową; przepisy o doradztwie podatkowym i etyka zawodowa.

Doradcom podatkowym, w ustawie prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁰, przyznano prawo do występowania przed sądami administracyjnymi w charakterze pełnomocnika strony. Owe uprawnienie do bycia pełnomocnikiem jest dość ograniczone (postępowanie sądowe, którego przedmiotem jest kontrola decyzji administracyjnych w sprawach dotyczących obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami), jednak sam fakt jego istnienia jest istotny - w konsekwencji doradca może sporządzać skargę kasacyjną, która jest obciążona przymusem radcowsko – adwokackim. Doradca może być również obrońcą z urzędu.

Pełnomocnictwo jest udzielane doradcom podatkowym w zakresie i na zasadach przewidzianych w art. 36 PrPostSAU i kolejnych. Doradca może również, na wzór zawodów prawniczych, korzystać z instytucji substytucji.

9 A. Czekalski [w:] *Prawo podatkowe* (pod red. W. Modzelewskiego), Warszawa 2003, s. 11.

10 Tekst jednolity Dz.U. 2002 Nr 153, poz. 1270, powoływany dalej jako: PrPostSAU.

IV. WNIOSKI KOŃCOWE

ZAWÓD DORADCY PODATKOWEGO ZAWODEM PRAWNICZYM

„Moje zainteresowania naukowe zawsze ograniczały się głównie do poszukiwania podstawowych zasad. [...] Dlatego właśnie opublikowałem tak niewiele, jak że to moje ogromne pragnienie poznania zasad powodowało, iż większość czasu trawiłem na bezowocnych poszukiwaniach”.

Albert Einstein

Opierając się na przytoczonych treściach¹¹ konstatuję, że doradca podatkowy to zawód prawniczy. Odmienne stanowisko reprezentuje Adam Czekalski, który stwierdza jednoznacznie, że zawód ten jest interdyscyplinarny¹².

Prawo reguluje niemal wszystkie dziedziny życia. Słyszemy, że zawód prawnika wymaga swoistej „wiedzy prawniczej”, ale czym jest owa wiedza? Przecież nie opiera się ona jedynie na regułach myślowych potrzebnych do prawidłowego rozumienia i stosowania norm prawnych. Prawo, regulując różne aspekty ludzkiej działalności, nie jest – przynajmniej nie powinno być – oderwane od nich. Prawo jest immanentnie związane z dziedziną, którą reguluje, jej dorobkiem i kierunkiem rozwoju. Prawnik musi cechować się „wiedzą prawniczą” poszerzoną o całe kompleksy zagadnień.

11 W tak zwięzłym opracowaniu dużą trudność sprawiło ujęcie – nawet nie kompleksowe - zasadniczych elementów, które zarówno pośrednio jak i bezpośrednio mogą wskazywać na charakter zawodu wykonywanego przez doradców podatkowych.

12 A. Czekalski [w:] *Prawo podatkowe* (pod red. W. Modzelewskiego), Warszawa 2003, s. 12.

Prawo podatkowe jest bez wątpienia gałęzią prawa, podobnie jak np. prawo ochrony środowiska – a jednak nie snuje się rozważań czy osoba zajmująca się ochroną środowiska zawodowo (np. inżynier ochrony środowiska) wykonuje zawód interdyscyplinarny. Uczelnie kształcące chyba wszystkie zawody, nie opierają się na domniemaniu powszechnej znajomości reguł prawnych i wybiórczo zapoznają studentów z normami prawnymi dotyczącymi ich zawodu. Pomimo przyjęcia takich rozwiązań zawód prawnika jest zawodem samodzielnie nauczany i wykonywanym.

Interdyscyplinarność *ex definitione* wymaga, aby proporcje pomiędzy dyscyplinami były porównywalnej wielkości. „Inter” sensu stricto oznacza „pomiędzy”. Owe umiejscowienie „pomiędzy” powinno być wyraźne, *a contrario* nie można uznać, że posiadanie niewielkiego „wspólnego pola” będzie decydowało o zaistnieniu interdyscyplinarności. Jeśli skłonimy się ku myśli, że interdyscyplinarność będzie zachodziła zawsze w momencie, gdy jakiś zawód będzie łączył w sobie treści (umiejętności) różnych dziedzin to dojdzie do sytuacji, w której każdy zawód nazwiemy interdyscyplinarnym. Naturalne i pożądane jest aby dyscypliny łączyły w sobie różne potrzebne umiejętności – nawet przypisane innemu zawodowi, a pomimo tego rozróżniamy je między sobą. Mając na uwadze stosunek pomiędzy „wiedzą prawniczą” a „wiedzą ekonomiczną” wymaganą od doradców można stwierdzić, że jest to zawód prawniczy, do którego wykonywania potrzebna jest fragmentaryczna znajomość ekonomii.

Praca doradcy podatkowego opiera się głównie na kompleksowej znajomości całego ustawodawstwa związanego z podatkami – całych gałęzi prawa. Należy przyznać, że potrzebna jest również wiedza ekonomiczna (dodatkowo), ale jak już zauważyłam - każda gałąź prawa jest immanentnie związana z dziedziną, którą reguluje i wymaga swoistej wiedzy (nie tylko na etapie tworzenia prawa ale też na etapie jego stosowania).

W szczególności za uznaniem doradcy podatkowego zawodem prawniczym przemawiają następujące cechy:

- jest to zawód zaufania publicznego, którym Konstytucja RP przypisuje pozycję szczególną (nie mają takiej pozycji ekonomiści, ale zawody prawnicze już tak);
- doradcy są skupieni jedynie w ramach KIDP, której kompetencje są bardzo szerokie (organizacja na wzór KRA i KIRP), *de iure* przynależy się do KIDP z chwilą wpisu na listę;
- doradcy przyznano uprawnienia (sporządzanie pism procesowych, reprezentacja klientów przed sądami administracyjnymi i organami podatkowymi) immanentnie związane z zawodami prawniczymi¹³;
- wykonanie czynności z zakresu doradztwa podatkowego, takiej jak np. interpretacja przepisów prawa podatkowego, przez ekonomistę będzie uznane jako wykonanie przez osobę nie uprawnioną; natomiast ta sama czynność będzie wykonana legalnie i prawnie skutecznie, gdy wykona ją inny profesjonalny pełnomocnik;
- zadania związane z wiedzą ekonomiczną (bilanse, prowadzenie ksiąg) są możliwe do wykonywania nie tylko przez doradców podatkowych, przy czym inne osoby nie wykonują ich zawodowo, a jedynie w ramach stosunku pracy;
- doradca, co do zasady, musi zdać egzaminy i odbyć odpowiednią praktykę – jest to system bardzo zbliżony do aplikacji prawniczych;
- ograniczenie w prawie wykonywania innych zawodów i innych działalności;
- zakaz reklamy;
- sprawdzanie na egzaminie w szerokim zakresie wiedzy związanej z prawem;
- o wpis na listę mogą starać się osoby nie mające wykształcenia prawniczego, co nie oznacza, że te osoby nie są prawnikami. Oznacza to jedynie, że nie posiadają właściwego tytułu naukowego - „wiedza prawnicza” jest *de facto* od nich wymagana;
- określając zakres podmiotowy osób, które mogą świadczyć usługi w zakresie doradztwa, włączono w ten katalog adwokatów i radców, *a contrario* nie włączono magistrów ekonomii;
- ustawodawca zauważa, że doradcy stają się coraz bardziej profesjonalni i systematycznie zrównuje ich uprawnienia z zawodami prawniczymi.

13 Do niektórych czynności są uprawnione też specyficzne organy np. Rzecznik Praw Obywatelskich (których członkowie nie muszą być prawnikami), ale uprawnienia te wynikają z pozycji ustrojowej tych organów, zagwarantowanej w ustawach szczególnych.

Zawód, który jest ściśle reglamentowany, który jest zawodem zaufania publicznego oraz którego podstawą wykonywania jest posiadanie „wiedzy prawniczej” – w zakresie jej „podstaw”, całych gałęzi prawa (prawo podatkowe, prawo dewizowe, prawo celne) i wiedzy niezbędnej do prawidłowej reprezentacji klienta - bez wątplenia stanowi zawód prawniczy. *De lege ferenda* ustawodawca powinien rozważyć inne ustanowienie warunków jakie kandydat musi spełnić przy wpisie na listę. Należy wymagać ukończonych studiów prawniczych lub administracyjnych. Jest to zasadne w świetle zarówno wiedzy jaką od kandydatów wymaga się przy egzaminie, jak i ochrony interesu klientów.