

Mgr Elżbieta Agnieszka Ambrożej

Streszczenie rozprawy doktorskiej pt.

*Doradztwo podatkowe jako instrument ochrony praw podatnika w Polsce*  
przygotowanej pod kierunkiem prof. zw. dr. hab. Eugeniusza Ruśkowskiego

Instytucja doradztwa podatkowego w Polsce, powołana na mocy ustawy o doradztwie podatkowym z dnia 5 lipca 1996 r., funkcjonuje dwadzieścia lat, wypełniając swoją zasadniczą funkcję społeczną jaką jest ochrona praw podatników. Skuteczność doradztwa podatkowego jako środka ochrony praw podatnika zależy jednak od sposobu ukształtowania jego modelu prawnego, a w szczególności od sposobu określenia zakresu czynności doradztwa podatkowego, zasad ich wykonywania, a także katalogu praw i obowiązków doradców podatkowych.

Ustawa o doradztwie podatkowym w jej pierwotnym brzmieniu stworzyła model prawny doradztwa podatkowego, który w wyniku licznych nowelizacji ustawy ulegał znacznej modyfikacji, co bezpośrednio wpływało na skuteczność doradztwa podatkowego jako środka ochrony praw podatnika. Prześledzenie ewolucji tego modelu oraz przeprowadzone badania w zakresie przysługujących podatnikowi praw, pozwoliły na wyodrębnienie trzech zasadniczych etapów kształtowania się modelu prawnego doradztwa podatkowego w Polsce:

- stworzenie modelu prawnego doradztwa podatkowego, na mocy pierwotnej ustawy o doradztwie podatkowym z dnia 5 lipca 1996 r., który pomimo jego licznych niedoskonałości dał podstawy dla ochrony praw podatnika poprzez instytucję doradztwa podatkowego (okres od 1997 r. do pierwszej zasadniczej nowelizacji ustawy z 11 kwietnia 2001 r.),
- kształtowanie prawnego modelu doradztwa podatkowego poprzez liczne nowelizacje ustawy o doradztwie podatkowym, które wzmacniały rolę i znaczenie doradztwa podatkowego, a tym samym poprawiały skuteczność doradztwa podatkowego jako środka ochrony praw podatnika (nowelizacje obejmujące okres od 2001 r. do nowelizacji ustawy z dnia 10 czerwca 2010 r.),
- ukształtowanie modelu prawnego doradztwa podatkowego na mocy nowelizacji ustawy o doradztwie podatkowym z dnia 9 maja 2014 r., który w porównaniu z modelem prawnym doradztwa podatkowego ukształtowanym na mocy ustawy z dnia 10 czerwca 2010 r., osłabił skuteczność doradztwa podatkowego jako środka ochrony praw podatnika.

Obecna ustawa o doradztwie podatkowym stanowi, że czynności doradztwa podatkowego oprócz doradców podatkowych mogą zawodowo wykonywać także przedstawiciele pokrewnych zawodów zaufania publicznego – adwokaci, radcowie prawni i biegli rewidenci, w zakresie określonym w ustawie. Dwie spośród tych czynności może wykonywać każda zainteresowana osoba, niezależnie od posiadanych kwalifikacji, na zasadzie swobody działalności gospodarczej. Jednakże w świetle ustawy o doradztwie podatkowym podmiotem, który wykonuje zawodowo doradztwo podatkowe jest doradca podatkowy. Ustawa ta bowiem nie stwarza możliwości wykonywania zawodu doradcy podatkowego w inny sposób, jak poprzez wykonywanie czynności doradztwa podatkowego.

Wykonywanie czynności doradztwa podatkowego przez doradców podatkowych oraz adwokatów, radców prawnych i biegłych rewidentów, stanowi usługę profesjonalną, wykonywaną przez osoby o wysokich kwalifikacjach, z zachowaniem należytej staranności. Natomiast dopuszczenie do wykonywania tych czynności osób bez formalnych kwalifikacji i pozostawienie poza jakimkolwiek nadzorem sposobu ich wykonywania, nie tylko nie służy ochronie praw podatnika, a wręcz tym prawom zagraża.

Ze względu na to, że obecny model prawny doradztwa podatkowego stwarza zagrożenia dla skutecznej ochrony praw podatnika, celem rozprawy jest rozwiązanie głównego problemu badawczego, który został sformułowany następująco: w jaki sposób skorygować obecny model prawny doradztwa podatkowego w Polsce, aby skuteczniej chronił prawa podatnika?

Tak sformułowany problem badawczy wymagał przeprowadzenia badań w trzech obszarach tematycznych, dotyczących:

- istoty i roli doradztwa podatkowego, zawodu doradcy podatkowego, a także możliwych wariantów ukształtowania modelu prawnego doradztwa podatkowego, z uwzględnieniem regulacji Polski, Unii Europejskiej oraz wybranych państw – Włoch, Finlandii, Hiszpanii, Wielkiej Brytanii, Francji, Niemiec i Austrii,
- określenia katalogu praw podatnika oraz uzasadnienia potrzeby wzmocnienia ich ochrony przez instytucję doradztwa podatkowego (doradców podatkowych),
- ewolucji modelu prawnego doradztwa podatkowego w Polsce, porównania poszczególnych rozwiązań prawnych zawartych w kolejnych nowelizacjach ustawy o doradztwie podatkowym, a także ukazania rozwiązań tej ustawy na tle innych aktów prawnych, mających znaczenie dla doradztwa podatkowego jako instytucji służącej ochronie praw podatnika.

Przeprowadzone badania miały posłużyć udowodnieniu głównej hipotezy badawczej rozprawy, stwierdzającej, że obecny model prawny doradztwa podatkowego w Polsce, aby

skuteczniej chronił prawa podatnika, wymaga powrotu do modelu prawnego doradztwa podatkowego ukształtowanego na mocy ustawy z 10 dnia czerwca 2010 r., z jednoczesnym wprowadzeniem do niego niezbędnych korekt, które zapewnią wzmocnienie ochrony praw podatnika.

W przygotowaniu rozprawy wykorzystano niereaktywne metody badawcze, polegające na analizie literatury dotyczącej przedmiotu rozprawy oraz zastosowaniu metody dogmatyczno-prawnej, pozwalającej na zbadanie polskich aktów prawnych, projektów tych aktów, uzasadnień oraz opinii do nich, a także aktów prawnych obowiązujących w wybranych państwach Unii Europejskiej, regulujących zasady wykonywania doradztwa podatkowego. Wykorzystana została także metoda prawno-porównawcza, pozwalająca na przeanalizowanie i skonfrontowanie rozwiązań funkcjonujących w prawie krajowym z regulacjami przyjętymi w innych krajach Unii Europejskiej. Zastosowana została także metoda historyczno-prawna, która pozwoliła na odtworzenie procesu kształtowania się doradztwa podatkowego w Polsce oraz jego ewolucję. Istotne znaczenie dla sformułowanych w rozprawie wniosków miała także analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych, a także wyników kontroli NIK oraz informacje o działalności sądów administracyjnych.

Przeprowadzone badania zostały zaprezentowane w pięciu rozdziałach, z których każdy zakończony jest wnioskami częściowymi. Ich podsumowanie zostało ujęte we wnioskach końcowych.

Rozdział 1 został podzielony na trzy zasadnicze części. Pierwsza z nich ma charakter historyczny. Ukazuje przyczyny oraz cel ustawowego uregulowania zasad wykonywania zawodu doradcy podatkowego w Polsce.

W części drugiej została podjęta próba określenia istoty i roli doradztwa podatkowego oraz zdefiniowania pojęcia doradztwo podatkowe w znaczeniu językowym, w znaczeniu jakie mu nadaje ustawa o doradztwie podatkowym, a także w znaczeniu usługi profesjonalnej, wynikającym z teorii usług.

Część trzecia została poświęcona prezentacji możliwych modeli doradztwa podatkowego w wybranych państwach Unii Europejskiej. Ze względu na różnorodność rozwiązań w tym zakresie w państwach UE przedstawiono pięć zasadniczych modeli, różniących się w szczególności sposobem regulacji wykonywania doradztwa podatkowego, wymaganiami w zakresie kwalifikacji do wykonywania doradztwa podatkowego oraz zasadami dotyczącymi przynależności do organizacji zawodowej. Badaniem zostały objęte Włochy, Finlandia, Hiszpania, Wielka Brytania, Francja, Niemcy oraz Austria. Odwołanie się do wszystkich

występujących w krajach Unii Europejskiej modeli doradztwa podatkowego pozwoliło na stworzenie tła do dalszych rozważań dotyczących skorygowania obecnego modelu doradztwa podatkowego w Polsce, tak aby skuteczniej ochronił prawa podatnika. Również w tym celu analizie i porównaniu poddano cechy zawodów: wolnego, regulowanego oraz zaufania publicznego, jakie im nadają akty normatywne (Unii Europejskiej oraz polskie), teoria prawa oraz orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego i Sądu Najwyższego. Rozważania prowadzone były w kontekście skutków ukształtowania zawodu doradcy podatkowego w Polsce jako zawodu zaufania publicznego dla zapewnienia poprzez jego wykonywanie ochrony praw podatnika.

Rozdział 2 ukazuje przyczyny uzasadniające potrzebę wzmocnienia ochrony praw podatnika przez instytucję doradztwa podatkowego. Badania prowadzono w kontekście jakości polskiego prawa podatkowego, w oparciu o które kształtowane są stosunki prawne łączące podatnika i związek publicznoprawny. Zwrócono uwagę, że brak przejrzystości i stabilności polskiego prawa podatkowego przekłada się na problemy podatników z właściwą jego interpretacją, która uznana byłaby przez organy podatkowe za zgodną z prawem. Ponadto szczególne cechy stosunku prawnopodatkowego, oparte na nierównorządności jego stron, a także przyjęcie w polskim prawie podatkowym metody samoobliczenia podatku przez podatnika lub obliczenia podatku przez płatnika, uzasadniają konieczność wsparcia podatnika przy realizacji ciężących na nim obowiązków podatkowych, w drodze instytucji doradztwa podatkowego, co pozwala podatnikowi na skuteczniejszą ochronę przysługujących mu praw.

W części tej dokonano także analizy i klasyfikacji przysługujących jednostce-podatnikowi praw oraz środków ich ochrony, które znajdują swoje odzwierciedlenie w przepisach prawa podatkowego.

Przedstawiono także poszczególne czynności doradztwa podatkowego i wskazano w jaki sposób poprzez ich wykonywanie chronione są prawa podatnika.

Rozdział 3 ma charakter historyczny. Poświęcony został omówieniu procesu towarzyszącego uchwaleniu pierwotnego tekstu ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym oraz szczegółowej analizie ukształtowanego tą ustawą modelu prawnego doradztwa podatkowego. Szczególną uwagę zwrócono na zakres czynności doradztwa podatkowego, które ustawodawca ograniczył wyłącznie do czynności obejmujących zobowiązania podatkowe podatnika, płatnika i inkasenta. Spowodowało to, że znaczna część ciężących na podatnikach, płatnikach i inkasentach obowiązków podatkowych pozostała poza sferą działalności doradców podatkowych, a tym samym poza instytucjonalnym środkiem ich ochrony jakim jest doradztwo podatkowe.

Wskazano także na liczne nieścisłości w przepisach tej ustawy, które powodowały problemy interpretacyjne co negatywnie wpływało na proces jej stosowania. Zwrócono także uwagę na niedopełnienie przez Ministra Finansów obowiązku zwołania Pierwszego Krajowego Zjazdu Doradców Podatkowych, co zablokowało możliwość realnego wpływu samorządu doradców podatkowych na sposób wykonywania tego zawodu.

W rozdziale 4 została zaprezentowana ewolucja doradztwa podatkowego w Polsce, począwszy od pierwszej zasadniczej zmiany ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r., do zmiany ustawy z dnia 10 czerwca 2010 r. W rozdziale tym ukazano przyczyny oraz kierunki zmian ustawy o doradztwie podatkowym. Przeprowadzone badania wykazały, że w analizowanym okresie znacznie został rozszerzony podmiotowy i przedmiotowy zakres czynności doradztwa podatkowego. Stwierdzono także, że kolejne ustawy nowelizujące ustawę o doradztwie podatkowym przyznawały doradcom podatkowym katalog praw i uprawnień, pozwalający im na skuteczniejsze wykonywanie czynności doradztwa podatkowego. Model prawny doradztwa podatkowego, jaki nadała mu ustawa z 10 czerwca 2010 r., był modelem który określił najszerszy jak dotąd zakres czynności doradztwa podatkowego. Zapewniał on także, że czynności te nie będą wykonywane przez osoby niekompetentne. Jednocześnie badania ujawniły, że model ten wymagał dalszego doskonalenia, tak aby w jego ramach doradcy podatkowi mogli skuteczniej chronić praw podatnika.

Treść rozdziału 5 poświęcona została analizie i ocenie skutków ukształtowania modelu prawnego doradztwa podatkowego ustawą z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych. Badania, w celach porównawczych, prowadzone były z uwzględnieniem równoległych zmian w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości oraz ustawie z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach, ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym. Badania dotyczyły skutków częściowej deregulacji czynności doradztwa podatkowego, a także dereglamentacji usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych dla ochrony praw podatnika. Pod tym kątem dokonano także oceny zmian w ustawie o doradztwie podatkowym w zakresie nabywania uprawnień do wykonywania zawodu doradcy podatkowego, w tym możliwości zwolnienia z części pisemnej egzaminu oraz zasad odbywania praktyki zawodowej kandydata na doradcę podatkowego. Przeprowadzone badania i wypływające z nich wnioski pozwoliły stwierdzić, że obecny model prawny doradztwa podatkowego nie gwarantuje skutecznej ochrony praw podatnika, w związku z czym wymaga skorygowania.

