

Recenzja pracy doktorskiej
mgr Elżbiety Agnieszki Ambrożej
pt. Doradztwo podatkowe jako instrument praw podatnika w Polsce

Temat rozprawy doktorskiej mgr Elżbiety Agnieszki Ambrożej mieści się w problematyce prac badawczych mających dużą nośność zarówno w obszarze teorii, jak i praktyki. Ponadto nie jest często podejmowany w literaturze zarówno prawniczej, jak i ekonomicznej. Jego waga polega na tym, że wszystkie kwestie związane z podatkami są bardzo istotne zarówno dla tych, którzy ponoszą ciężar podatków, jak i dla budżetu państwa, stanowiąc zasadniczą i trwałą część jego dochodów.

Zgodnie z tytułem, praca poświęcona jest dwom kwestiom: usłudze doradztwa podatkowego i takiemu jej umocowaniu prawem, aby mogła służyć podatnikowi głównie chroniąc jego prawa. Całość wywodu Autorka podzieliła na pięć rozdziałów.

Rozdział pierwszy składa się z dwóch części. Pierwsza część poświęcona jest kwestiom definicyjnym odniesionym do pojęcia doradztwa podatkowego w ujęciu językowym i funkcjonalnym. W części drugiej przeprowadzona została konfrontacja rozwiązań systemu doradztwa podatkowego Polski i wybranych krajów Unii Europejskiej. W przypadku krajów Unii Europejskiej analizę przeprowadzono w pięciu układach różniących się między sobą regulacjami prawnymi dotyczącymi sposobu świadczenia usługi doradztwa podatkowego. W podsumowaniu wyprowadzono wnioski wynikające z przeprowadzonych porównań.

W rozdziale drugim są dwa problemy: przedstawienie czynności związanych z doradztwem podatkowym i kwestie dotyczące ochrony praw podatnika, przy czym różnią się one znacznie obszernością wywodu. Pierwszy z wymienionych problemów zajmuje blisko 80 stron, a drugi blisko 30 stron. Wywołuje to na czytelniku wrażenie, że nacisk jest położony na zagadnienia poświęcone doradztwu podatkowemu, a nie na to co dotyczy podatnika. Narusza to równorzędność wywodu, jaka wynika z tytułu całości pracy. Ma to swoje konsekwencje dla

rozważań i prowadzi do ujęcia, w którym dwie strony, jakimi są doradca podatkowy i podatnik, nie są w jednakowo pełny sposób potraktowane.

Następne dwa rozdziały, trzeci i czwarty, poświęcone są omówieniu ustawy o doradztwie podatkowym z 1996 r. i zmianom, które w niej wprowadzono w latach 2001-2010. Bazą zatem jest wywód skoncentrowany na ustawie, która pierwotnie uregulowała status instytucji doradztwa podatkowego. Zaletą dokonanej prezentacji jest omówienie całej drogi legislacyjnej, poczynając od założeń łącznie z dyskusją, która im towarzyszyła, aż do sytuacji aktualnej. Jej zawartość zreferowano w układzie zgodnym z porządkiem formalnym. Zaprezentowano zatem podstawowe kwestie tj.: zakres przedmiotowy, zakres podmiotowy łącznie z obowiązkami i prawami doradcy oraz zasadami dającymi podstawę do powołania samorządu zawodowego.

Rozdział czwarty ma układ skomplikowany wywołany kolejnymi nowelizacjami ustawy omówionej w rozdziale trzecim. Punktem wyjścia jest przedstawienie założeń towarzyszących zmianie ustawy o doradztwie podatkowym, która nastąpiła w 2001 r. Wskazano tu na korekty dotyczące zakresu przedmiotowego, zasad wpisu na listę doradców, przeprowadzania egzaminu, reguł wykonywania zawodu, zaskarżania orzeczeń Wyższego Sądu Administracyjnego, wpisu warunkowego na listę doradców. Dalej omówiono zmiany wprowadzone do ustawy o doradztwie podatkowym, które miały miejsce w latach 2002, 2003, 2004, 2008, 2010, a były spowodowane zmianami w innych ustawach bądź orzeczeniami Trybunału Konstytucyjnego. Szczególnego podkreślenia wymagają części omawianego rozdziału poświęcone zmianom wynikającym z praw nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej oraz Dyrektyw Parlamentu Europejskiego i Rady, co kieruje rozważania w stronę uwarunkowań zewnętrznych.

Specyficzną rolę w całości wywodów odgrywa rozdział piąty. Omówiona tu została deregulacja doradztwa podatkowego, która zawarta została w projekcie ustawy z 9.05.2014 r., którego dążeniem jest zwiększenie dostępu do części zawodów regulowanych. Przedstawioną propozycję Autorka poddała ocenie. Zwraca uwagę w szczególności negacja dla rozwiązania, w którym czynności doradztwa podatkowego będą mogły wykonywać osoby bez posiadania odpowiednich kwalifikacji zawodowych oraz prestiżu wynikającego z określonej postawy moralnej, niezbędnych dla osób zaufania publicznego. Ocena negatywna została także sformułowana w odniesieniu do zmiany zasad odbywania praktyki zawodowej. Pozytywnie natomiast oceniono inicjatywę kształcenia doradców przez wyższe uczelnie. Wymaga to jednak zawarcia odpowiednich umów z uniwersytetami, co do tej pory nie nastąpiło.

W ocenie całości rozprawy istotne jest jej podsumowanie, które zawarte jest we wnioskach końcowych. Układ wywodu jest w pełni poprawny, poświęcony jest omówieniem cech jakie powinien spełniać doradca podatkowy aby mógł skutecznie służyć podatnikowi, a następnie ocenia się czy obowiązujące przepisy to gwarantują. Ta ostatnia kwestia została zaprezentowana w oparciu o wnioski sformułowane w rozdziałach omawiających poszczególne regulacje i zmiany, które w nich wprowadzono. Powtórzenia są w tej części uzasadnione, bowiem Autorka równocześnie przeprowadza analizę, której celem jest wskazanie elementów pozytywnych, zawartych w każdej ze zmian. Ponadto Doktorantka zajmuje własne stanowisko co do kształtu ustawy o doradztwie podatkowym, która spełniłaby wymagania związane z wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego i równocześnie zabezpieczałaby potrzeby szeroko rozumiane podatnika, czyli klienta usługi polegającej na doradztwie podatkowym.

Celem tej obszernej rozprawy było, jak sama Autorka pisze „(...) rozwiązanie problemu badawczego, który został sformułowany następująco: w jaki sposób skorygować obecny model prawny doradztwa podatkowego w Polsce, aby skuteczniej chronił prawa podatnika” (s.15). Cel ten został osiągnięty, ale wywód ma dysproporcje, które odnoszą się do dwóch jego części składowych, w których po jednej stronie jest doradca, a po drugiej podatnik. Rozprawa jest skoncentrowana na podmiocie jakim jest doradca podatkowy. Podchodząc do badanego problemu formalnie, zgodnie z tytułem, trzeba podkreślić, że prawom podatnika poświęcono niewiele miejsca. Inna kwestia to to, że zestawiając dwóch partnerów ważne jest, aby relacje między nimi ująć w szerszych kategoriach. Istotne są tu bowiem przesłanki, które powodują, że wykształcił się zawód doradcy podatkowego i w jakich okolicznościach jest na jego usługi większe zapotrzebowanie. Należy tu zwrócić uwagę na kilka zasadniczych elementów, składających się na to zapotrzebowanie. Należą do nich: poziom wiedzy ekonomicznej cechujący podatników, brak wiedzy o korzyściach wynikających z usług i świadczeń publicznych, których źródłem, są podatki, stopień komplikacji systemu podatkowego, zmiany prawa podatkowego odniesione zarówno do całego systemu, jak i poszczególnych podatków, brak wiedzy o konstrukcji poszczególnych podatków, wreszcie obawa przed sankcjami wynikającymi z kolizji z obowiązującym prawem podatkowym. Na wszystkie wymienione elementy nakładają się przesłanki psychologiczne, takie jak dążenie podatnika do posiadania jak największej części dochodów i towarzysząca temu niechęć do ich pomniejszania.

Wszystkie przytoczone przykładowo okoliczności powodują zapotrzebowanie na usługi doradcy podatkowego nie tylko chroniące prawa podatnika, ale i jego fundusz dyspozycyjny. Ważne jest także wskazanie, że usługi doradcy podatkowego mogą się przebiegać na dwóch etapach. Pierwszym jest uprzedzenie postępowania podatnika w okresie poprzedzającym

zobowiązania podatkowe, a drugim kiedy ono ma już miejsce. Zarówno na jednym, jak i na drugim etapie ważne jest zapoznanie podatnika z konsekwencjami jakie przyniesie jego postępowanie.

Wymienione wyżej problemy winny być zasygnalizowane w rozdziale pierwszym, umożliwiłoby to w podsumowaniu, wskazanie czy obowiązujące prawo o doradztwie podatkowym sprzyja realizacji potrzeb podatnika, szerzej rozumianych niż tylko ochrona jego praw.

Ważnym od strony metodologicznej elementem każdej pracy badawczej jest przyjęta hipoteza. W recenzowanej rozprawie Doktorantka sformułowała hipotezę w sposób następujący: „(...) obecny model prawny doradztwa podatkowego w Polsce, aby chronił prawa podatnika, wymaga powrotu do modelu prawnego doradztwa podatkowego ukształtowanego na mocy ustawy z dnia 10 czerwca 2010 r., z jednoczesnym wprowadzeniem do niego niezbędnych korekt, które zapewnią wzmocnienie ochrony praw podatnika” (s.16). Przytoczone sformułowanie nie spełnia warunków nałożonych na hipotezę. W hipotezie zakłada się jakiś stan, który podlega weryfikacji, w jej wyniku hipoteza zostaje zweryfikowana pozytywnie bądź negatywnie. W omawianym przypadku analizowany jest stan prawny ustawy o doradztwie podatkowym, który sprzyja lub nie sprzyja ochronie praw podatnika. W hipotezie nie wskazuje się co trzeba zmienić czy poprawić, to bowiem są wnioski, które wynikają z faktu, że hipoteza została zweryfikowana negatywnie czyli w odniesieniu do recenzowanej rozprawy, że obowiązujący stan prawny nie sprzyja ochronie praw podatnika.

Inna kwestią jest wykorzystanie terminu model. Z metodologicznego punktu widzenia model jest abstrakcją wskazującą jak powinno się kształtować jakieś zjawisko czy przebiegać określony proces. Ustawa zaś jest konkretnym rozwiązaniem obowiązującym w określonym czasie. Stąd mam wątpliwości co do tytułu p. 1.3.1 i wykorzystania tego pojęcia w tekście rozprawy.

Dysertacja jest bardzo obszerna, wydaje się, że niektóre partie są zbędne, np. omówienie klasyfikacji usług (p. 1.2.3.2) czy omówienie kontroli NIK, przeprowadzonej w urzędach skarbowych (s.117-119) lub kwestie poświęcone statusowi jednostki w społeczeństwie (s.130-139).

Niezależnie od tych przykładowo wskazanych uwag, rozprawa zasługuje na wysoką pozytywną ocenę. Doktorantka szczegółowo zanalizowała zmiany w ustawie o doradztwie podatkowym. Wykorzystała do tego celu nie tylko akty o randze ustawy, ale także inne, w tym rozporządzenia MF oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego, Dyrektywy Parlamentu

Europejskiego i Rady, a także protokoły z umów między Wspólnotą Europejską a jej Państwami Członkowskimi.

Na wysoką ocenę zasługuje przeprowadzona analiza porównawcza na przykładzie wybranych krajów z preferencjami dla omówienia rozwiązań francuskich.

O umiejętnościach samodzielnego, kreatywnego myślenia świadczą wnioski zawarte w ostatniej części rozprawy. Doktorantkę cechuje duża umiejętność szczegółowej analizy, ale zbyt powściągliwie odnosi się do syntezy. Wywód charakteryzuje niezwykła rzetelność w gromadzeniu bogatych materiałów mających różne pochodzenie i wykorzystanie do tego celu bardzo wielu źródeł informacji.

Przedstawiona rozprawa zarówno z punktu widzenia wyboru tematu, sposobu przeprowadzenia wywodu i jego znaczenia dla poznania naukowego, jak i praktyki stosowania prawa, zasługuje na wysoką pozytywną ocenę.

W związku z powyższym, oparciu o ustawę z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawy o stopniach i tytule naukowym, wnoszę o dopuszczenie do publicznej obrony pracy doktorskiej mgr Elżbiety Agnieszki Ambrożej.

