

DORADCA PODATKOWY

www.kidp.pl

25 LAT DORADZTWA PODATKOWEGO W POLSCE

Wydanie
specjalne

2
Przyszłość
doradztwa
podatkowego

refleksje z okazji 25-lecia
zawodu w Polsce

PROF. ADAM MARIAŃSKI

12
Rola doradców
podatkowych

w procesie legislacyjnym

SENATOR KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

24
Dlaczego
warto słuchać
podatnika?

Prawo do wysłuchania
a subiektywna sprawiedliwość
proceduralna

DR HAB. HANNA FILIPCZYK

SPIS TREŚCI

- 2** Przyszłość doradztwa podatkowego, refleksje z okazji 25-lecia zawodu w Polsce
PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI
- 12** Rola doradców podatkowych w procesie legislacyjnym
SENATOR KRZYSZTOF KWIATKOWSKI
- 18** Prawo do obrony podatnika przez ustanowionego przez niego doradcę podatkowego jako element prawa do rzetelnego procesu sądowego
DR DAGMARA DOMINIK-OGIŃSKA
- 24** Dlaczego warto słuchać podatnika? Prawo do wysłuchania a subiektywna sprawiedliwość proceduralna
DR HAB. HANNA FILIPCZYK
- 30** Polski ślad. Sprawy VAT polskich doradców podatkowych przed Trybunałem Sprawiedliwości
DR PAWEŁ MIKUŁA
- 38** Prolegomena do problematyki opodatkowania konfiskacyjnego
PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI
- 44** Granice ingerencji w prawo do zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego w świetle międzynarodowych i unijnych standardów ochrony praw podatnika – cz. 1
DR AGNIESZKA FRANCAK
- 52** Objasnienia podatkowe narzędziem budowania zaufania do prawa podatkowego?
DR HAB. ADAM BARTOSIEWICZ



Szanowni Państwo, Drodzy Czytelnicy

Przekazujemy dziś w Wasze ręce wydanie specjalne Kwartalnika Doradca Podatkowy. To numer wyjątkowy, inny niż te, które co kwartał przygotowujemy dla naszych czytelników. W redakcji Kwartalnika Doradca Podatkowy zawsze dokładamy starań, aby teksty były nie tylko doskonałe od strony merytorycznej i redakcyjnej, ale też opisywały ważne i aktualne zagadnienia związane z podatkami i zawodem doradcy podatkowego. Oprócz wiedzy teoretycznej, zawsze kładziemy nacisk również na praktyczną stronę przekazywanych informacji, licząc, że dzięki tekstom z naszego pisma, doradcy zyskają wiedzę, która przyda im się w codziennej pracy.

Wydanie specjalne naszego pisma rządzi się jednak swoimi prawami. W 2021 roku obchodzimy 25. rocznicę powstania zawodu doradcy podatkowego. Tego samego roku świętujemy także 20-lecie powstania samorządu, czyli Krajowej Izby Doradców Podatkowych. Trudno o lepszy pretekst do tego, aby na chwilę zatrzymać się w biegu i spojrzeć na nasz zawód i cały samorząd z nieco innej perspektywy. Taki cel

przyświecał redakcji kwartalnika przy planowaniu tego numeru pisma – pragnęliśmy spojrzeć na zawód doradcy podatkowego i samorząd doradców w Polsce z lotu ptaka. W tym celu, o napisanie tekstów do specjalnego, okolicznościowego wydania zaprosiliśmy wyjątkowych autorów. To osoby, które z pewnością z Państwem dobrze znane: z aktywności w samorządzie doradców podatkowych, z wykładów i dyskusji na konferencjach naukowych prawa podatkowego, z publikacji naukowych lub też działań, które Krajowa Izba Doradców Podatkowych realizuje w przestrzeni publicznej. Wszystkich autorów poprosiliśmy o to, aby w ramach swojej specjalizacji i zakresu zainteresowań zawodowych, spojrzeli na zawód doradcy podatkowego i prawo podatkowe z nieco szerszej niż zwykle perspektywy. Mam nadzieję, że dzięki temu udało nam się ukazać w tym numerze pisma nie tylko aktualną kondycję zawodu doradcy podatkowego i rolę jaką doradca podatkowy odgrywa w społeczeństwie, ale też wyznaczyć potencjalne nowe kierunki do których zmierzać będzie nasz zawód.

Wierzę, że lektura sprawi Państwu wiele przyjemności i przyniesie sporo refleksji na temat naszej pracy, w tym szczególnym momencie.

Z życzeniami dobrej lektury. 🐣

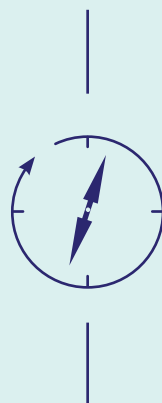
**IWONA BIERNAT-BARAN, PRZEWODNICZĄCA KOLEGIUM
DS. WYDAWNICTW KRAJOWEJ RADY DORADCÓW
PODATKOWYCH**

RADA NAUKOWA „KWARTALNIKA DORADCA PODATKOWY”:

PROF. DR HAB. HANNA LITWIŃCZUK – PRZEWODNICZĄCA, PROF. DR HAB. BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
PROF. DR HAB. WŁODZIMIERZ NYKIEL, PROF. DR HAB. JAN PAWEŁ TARNO, PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI

Przyszłość doradztwa podatkowego

refleksje z okazji 25-lecia
zawodu w Polsce



Żyjemy w świecie nowych technologii oraz globalizacji i cyfryzacji gospodarki. Proces automatyzacji i zastępowanie powtarzalnych i coraz bardziej złożonych czynności przez maszyny rozwijają się na naszych oczach. Dotyka to również obszarów, które dla wielu doradców podatkowych są obecnie ważnym źródłem dochodów.

PROF. DR HAB. ADAM MARIAŃSKI,
PRZEWODNICZĄCY KRAJOWEJ RADY DORADCÓW PODATKOWYCH

Wprowadzenie

Zawód doradcy podatkowego jest prawdopodobnie tak samo stary jak same podatki. Nie tylko istotne jest wyliczenie kwoty podatku do zapłaty. Doradca podatkowy ma zadanie zapewnić, aby podatnik zapłacił prawidłową kwotę podatku, ani nie mniejszą, ani nie większą niż wynika to z obowiązujących regulacji prawnych. Wymaga to znajomości nie tylko prawa podatkowego i administracyjnego, rachunkowości, ale także szeregu instytucji prawa prywatnego, a nawet karnego. Jednocześnie reprezentuje podatników nie tylko w codziennych kontaktach z administracją podatkową, ale także podczas kontroli i postępowań podatkowych. Jest zatem obrońcą praw podatnika, które niestety często są naruszane przez organy podatkowe.

Od wielu lat rola doradcy podatkowego ulega zasadniczym zmianom. Staje się on także doradcą biznesowym, służy radami z zakresu ekonomii, ale także wspomaga w procesach sukcesji biznesu. Staje się on najbliższym współpracownikiem (partnerem) podatnika, najczęściej przedsiębiorcy. Jako doradca biznesowy współpracuje z innymi doradcami – prawnikami, finansistami, psychologami, menedżerami projektów itd. Jednocześnie rośnie kazuistyka i skomplikowanie prawa podatkowego. Wymaga to ciągłego podnoszenia kompetencji, wymusza to także specjalizację. Ma to określone konsekwencje, choćby w tworzeniu spółek doradztwa podatkowego, które są w stanie zapewnić kompleksowe doradztwo. Jednocześnie trudno sobie wyobrazić kancelarię

Od wielu lat rola doradcy podatkowego ulega zasadniczym zmianom. Staje się on także doradcą biznesowym, służy radami z zakresu ekonomii, ale także wspomaga w procesach sukcesji biznesu.

prawną świadcząca usługi dla biznesu, która nie współpracuje z doradcami podatkowymi. Można nawet rzec, że prawo cywilne jest tylko najlepszą nauką pomocniczą dla prawa podatkowego. Niewiedza podatkowa może przynieść olbrzymie problemy.

W ostatnich latach przyspieszyła także legislacja podatkowa, co niestety skutkuje obniżeniem jakości prawa podatkowego, które już wcześniej nie było dobrze oceniane. Dodatkowo obserwujemy brak rzeczywistych konsultacji społecznych, co w konsekwencji oznacza nie zawsze dobrze przemyślane rozwiązania. Uszczelnianie systemu podatkowego nie może prowadzić od tworzenia niejasnych i represyjnych regulacji, w tym także naruszających kanony państwa prawa. Do takich niewątpliwie należy uznać raportowanie schematów podatkowych¹. Zaznaczyć przy tym należy, że przepisy te naruszają zasady konstytucyjne², także w zakresie tajemnicy zawodowej³. Jednak regulacji wątpliwej jakości jest znacznie wię-

cej, o czym świadczą rozbudowane objaśnienia podatkowe.

Jednocześnie żyjemy w świecie nowych technologii oraz globalizacji i cyfryzacji gospodarki. Proces automatyzacji i zastępowanie powtarzalnych i coraz bardziej złożonych czynności przez maszyny rozwijają się na naszych oczach. Dotyka to również obszarów, które dla wielu doradców podatkowych są obecnie ważnym źródłem dochodów.

Wymusza to zmianę metod wykonywania zawodu doradcy podatkowego, ale także skutkuje pojawieniem się nowych okazji dla rozwoju zawodu.

W związku z 25 rocznicą uchwalenia ustawy o doradztwie podatkowym, powinniśmy podsumować zmiany prawne oraz otoczenia biznesowego, które w tym czasie zostały dokonane oraz zastanowić się nad perspektywami rozwoju doradztwa podatkowego w Polsce. Niniejszy artykuł ma na celu rozpoczęcie dyskusji, albowiem lista zagadnień jest o wiele dłuższa.

W ostatnich latach przyśpieszyła także legislacja podatkowa, co niestety skutkuje obniżeniem jakości prawa podatkowego, które już wcześniej nie było dobrze oceniane.

Ustawowe czynności doradztwa podatkowego

Jak wiemy, zgodnie z art. 2 u.d.p. ustawowe 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, a dopiero w drugiej kolejności:

2. prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, 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, oraz

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.

Czynności doradztwa podatkowego obejmują zatem nie tylko pomoc w wyjaśnieniu przepisów prawa podatkowego, ale także dokonywanie wykładni regulacji prawnych oraz wskazywanie podatnikom, jak powinni postępować⁴. Doradztwo podatkowe nie ogranicza się jednak tylko do pomocy w wykonaniu obowiązków. Doradca podatkowy powinien także wskazywać na ryzyka związane z określonym rodzajem działalności podatnika, jak należy prawidłowo postępować, jakie jest stanowisko organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, ale także w jaki sposób podatnik może zapłacić jak najniższe podatki, zgodnie z obowiązującym prawem. Planowanie podatkowe jest akceptowanym powszechnie na świecie zadaniem doradcy podatkowego. Niedopuszczalne jest jednak po-

maganie w uchylaniu się i unikaniu opodatkowania⁵.

Do czynności doradztwa podatkowego należy 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. Zasadnicze zmiany w tym zakresie przyniosła nowelizacja ustawy z 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych⁶. Co prawda prowadzenie w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie dalej należy do czynności doradztwa podatkowego. Jednakże zmianie uległ ust. 2 art. 2 ustawy, zgodnie z którym zawodowe wykonywanie tych czynności nie jest już zastrzeżone dla doradców podatkowych i innych podmiotów mających prawo do usługowego prowadzenia ksiąg. Ustawodawca zdecydował się na zniesienie jakichkolwiek ograniczeń dla podmiotów prowadzących usługowo księgi.

Deregulacja była krytykowana przez doradców podatkowych, w szczególności wskazywano, że może dojść do konkurencji cenowej, która doprowadzić może do zniknięcia wielu małych biur świadczących tylko usługi księgowe. Jednak i bez tej zmiany taki kierunek ewolucji rynku usług księgowych już jest widoczny, a do gry włączają się o wiele więksi gracze, zwłaszcza podmioty międzynarodowe, firmy technologiczne i instytucje finansowe.

Należy jednak podzielić pogląd, że dla samych doradców podatkowych może to być pozytywna zmiana. Tylko doradca podatkowy prowadzący księgi może zagwarantować wysoki poziom świadczonych usług, ciągłe dokształcanie (obliga-

toryjne) oraz obowiązkowe ubezpieczenie odpowiedzialności cywilnoprawnej, a także zapewnienie tajemnicy zawodowej⁷. Nie musimy, a w przyszłości nie będziemy mogli, wygrywać konkurencję ceną za proste usługi, które zostaną całkowicie zautomatyzowane. Wygrywamy i będziemy wygrywać na innych polach.

W tym zakresie zasadnym wydaje się postulat nieużywania określenia „biuro rachunkowe”. Doradcy podatkowi posługujący się tą nazwą sami pomniejszają swoją pozycję, rolę oraz zakres dopuszczalnych usług, deprecjonując usługi innych doradców. Jeżeli całe środowisko jednym głosem wskazywałoby, że prowadzenie ksiąg rachunkowych w ramach doradztwa podatkowego daje większe bezpieczeństwo dla przedsiębiorcy, niewątpliwie zwiększyłibyśmy nasz udział także w tym obszarze rynku. Niestety niektórzy przedkładają krótkoterminowe zyski nad długofalową politykę wizerunkową.

Promujemy zatem naszą przewagę nad innymi podmiotami, w tym zwłaszcza:

- możliwość udzielania porad, opinii i wyjaśnień;
- możliwość reprezentowania przed organami podatkowymi;
- możliwość reprezentowania przed sądami administracyjnymi;
- ubezpieczanie OC, które obejmuje także powyższe czynności zastrzeżone dla podmiotów uprawnionych⁸;
- przestrzeganie etyki zawodowej⁹ mającej podstawę ustawową oraz odpowiedzialność dyscyplinarną;
- chronioną ustawą tajemnicę zawodową;
- możliwość w ramach doradztwa podatkowego usługowego prowadzenia ksiąg.

Reasumując: jedynie doradcy podatkowi posiadają tak szeroki zakres uprawnień, ale także gwarancji należytego świadczenia usług dla podatników.

Zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego

Zawodowe wykonywanie czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy, zastrzeżone jest wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu ustawy. W wyniku nowelizacji z 9 maja 2014 r., jedynie czynności wymienione w pkt 1 i 4 są zastrzeżone dla podmiotów mających uprawnienie do ich zawodowego wykonywania.

Z kolei, zgodnie z art. 3 ust. 2, podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4, czyli reprezentowania 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, są:

Wykonywanie czynności doradztwa podatkowego przez osobę nieuprawnioną zagrożone jest odpowiedzialnością karną określoną w art. 81 ustawy.

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.d.p. podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, czyli udzielania 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, są:

1. osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych;
2. adwokaci i radcowie prawni;
3. biegli rewidenci.

1. osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych;

2. adwokaci i radcowie prawni.

Wykonywanie czynności doradztwa podatkowego przez osobę nieuprawnioną zagrożone jest odpowiedzialnością karną określoną w art. 81 ustawy¹⁰.

Zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego to ich stałe wykonywanie w celach zarobkowych. Zawodowy to według Słownika języka polskiego m.in. „wykonywany jako zawód”¹¹. Tym samym jednorazowe wykonanie takiej czynności, jak np. pomoc w wypełnieniu deklaracji podatkowej, zwłaszcza, gdy nie ma ono celów zarobkowych,

nie może być uznane za wykonywane jej w sposób zawodowy¹².

Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny, „z treści ustawy o doradztwie podatkowym wynika intencja ustawodawcy, by upoważnić do wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego dwie ka-

podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, obok prawa do prowadzenia ksiąg i ewidencji podatkowych oraz sporządzania zeznań i deklaracji podatkowych, uzyskały dodatkowo prawo udzielania pomocy w zakre-

opinii i wyjaśnień dotyczących obowiązków podatkowych podatników, płatników i inkasentów.”¹³ (podkr. Autor).

KRDP podjęła szereg czynności celem budowania świadomości nieuprawnionego świadczenia usług doradztwa podatkowego. We współpracy z regionalnymi oddziałami wytypowano najczęstsze przypadki naruszania ustawy. Do najczęściej występujących na rynku usług, świadczonych przez podmioty nieuprawnione, zaliczyć należy:

- optymalizacja podatkowa lub pomoc w wyborze najbardziej optymalnej formy opodatkowania, lub racjonalizacja obciążeń podatkowych;
- analiza podatkowa;
- porady podatkowe w zakresie PIT, CIT, VAT;
- okresowe przeglądy podatkowe;
- sporządzanie opinii oraz interpretacji podatkowych;
- sporządzanie wniosków mających na celu wydanie interpretacji podatkowych;
- zaskarżanie decyzji podatkowych;
- obsługa postępowań podatkowych;
- obsługa postępowań sądowych powstałych w wyniku kontroli podatkowych;
- doradztwo w zakresie cen transferowych;
- stałe doradztwo podatkowe i finansowe w ramach abonamentów;
- planowanie podatkowe;
- pomoc w odzyskaniu podatku VAT zapłaconego na terenie UE;
- przekształcenia podatkowe firm lub podatkowa restrukturyzacja firm;
- dobór odpowiedniej formy prowadzenia działalności;
- minimalizacja ryzyka podatkowego oraz wypracowanie zindywidualizowanych, efektywnych rozwiązań;
- scenariusze rozwiązań podatko-

KRDP podjęła szereg czynności celem budowania świadomości nieuprawnionego świadczenia usług doradztwa podatkowego.

tegorie podmiotów, różniących się w zakresie przyznanych im uprawnień i nałożonych na nie obowiązków. Do pierwszej kategorii należą osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (doradca podatkowy, radca prawny, adwokat, biegły rewident), z którymi zrównane zostały podmioty prowadzące działalność gospodarczą w zakresie doradztwa podatkowego, wskazane w art. 4 u.d.p., a wykonujące doradztwo podatkowe wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych lub biegłych rewidentów zatrudnionych w tych podmiotach. [...] Do drugiej kategorii zaliczone zostały osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, którym ustawodawca przyznał prawo do wykonywania tylko niektórych, ściśle określonych czynności doradztwa podatkowego. Zakres przedmiotowy tych czynności tylko w nieznacznym stopniu się zmienił po wejściu w życie ustawy nowelizującej, gdyż

sie wykonywania tych czynności. (...) Za czynności zastrzeżone do wykonywania wyłącznie przez przedstawicieli zawodów zaufania publicznego uznano natomiast udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych. Wykonywanie tych czynności zostało uznane przez ustawodawcę za istotę doradztwa podatkowego. Warto przy tym zauważyć, że pojęcie „doradztwo” w potocznym rozumieniu oznacza właśnie udzielanie porad, opinii i wyjaśnień. Chodzi tu zatem o czynności polegające na opracowaniu pewnej koncepcji czy strategii, na podstawie której podatnik podejmować będzie konkretne działania. Konkludując, należy stwierdzić, że zakres uprawnień w sferze doradztwa podatkowego zastrzeżony dla osób wykonujących zawód zaufania publicznego dotyczy tylko i wyłącznie udzielania owych porad,

- wych – przygotowanie i wdrożenie;
- projekcja podatkowa przygotowywanych kontraktów;
- wydawanie opinii podatkowych;
- doradzanie dla rozpoczynających działalność gospodarczą (wybór formy działalności i formy opodatkowania);
- doradztwo i wsparcie przy przejmowaniu i wykupie firmy przez osobę fizyczną lub prawną – w aspekcie podatkowo-finansowym;
- udzielanie objaśnień i wskazówek dotyczących kwestii podatkowych;
- rozwiązywanie różnorodnych problemów związanych z podatkami;
- obsługa doradztwa podatkowego przez zatrudnionego doradcę podatkowego.

Wspólny wysiłek, nie zawsze na drodze postępowań karnych, ale bardziej edukacyjny, powinien w dłuższej perspektywie przynieść wymierne korzyści. Obecnie przedsiębiorcy zaczynają już pytać, czy podmiot prowadzący ich księgi jest uprawnionym do świadczenia usług doradztwa podatkowego. Tym bardziej, że bez tych uprawnień, moim zdaniem, nie jest możliwe i efektywne prowadzenie ksiąg rachunkowych. Przydatna byłaby skoordynowana akcja informacyjna.

Cyfrowa gospodarka a doradztwo podatkowe

Praktycznie codziennie możemy usłyszeć o rozwoju cyfrowych technologii, a pandemia COVID-19 ten proces przyspieszyła. Niektóre z rozwiązań określa się wręcz jako niszczące dotychczasowe układy gospodarcze. Spowodują one masowe zmiany ekonomiczne na niespotykaną dotychczas skalę, ale przede wszystkim będą następować w co-

raz większym tempie¹⁴. Oznacza to zanik lub zmianę formy wykonywania niektórych zawodów, ale otwiera także nowe szanse dla osób podążających za zmianami.

Z punktu widzenia doradców podatkowych jedną z najistotniejszych technologii będą zautomatyzowane procesy przetwarzania danych. Już dzisiaj w instytucjach finansowych, ale także dużych firmach rachunkowych oraz doradczych, pracują tzw. zaawansowane roboty. Jest to pierwszy krok do wprowadzania autonomicznych rozwiązań, które pozwolą robotom uczyć się procesów, w tym także księgowych i finansowych. W perspektywie kilku lat udział pracy człowieka w procesach rozliczeniowych może spaść nawet o ponad 90%! **Oznacza to zanik księgowości w tradycyjnym rozumieniu.** Te czynności będą w większości realizowane

będź samodzielnego rozliczania wydatków pracowniczych. Przewiduje się, że kognitywne technologie będą potrafiły samodzielnie decydować w sprawach, w których udział człowieka był do tej pory niezbędny.

Cyfrowa gospodarka zmienia sposób świadczenia usług doradztwa prawnego i podatkowego, zarówno dla biznesu, jak i konsumentów. Można wskazać kilkanaście technologii, które zrewolucjonizują rynek doradczy, ale szczególnej uwagi wymagają zwłaszcza:

- automatyzacja obiegu dokumentów,
- automatyzacja tworzenia dokumentów,
- cyfrowa analiza dokumentów (roboty),
- dostęp do danych w czasie rzeczywistym,
- rozpoznawanie języka naturalnego (NLP),

Z punktu widzenia doradców podatkowych jedną z najistotniejszych technologii będą zautomatyzowane procesy przetwarzania danych.

przez zautomatyzowane programy rachunkowe, w tym także powiązane z nowoczesnymi rozwiązaniami księgowymi. Nie tylko programy będą skanować i przetwarzać faktury i inne dokumenty księgowe, ale będą „uczyć” się ich odpowiedniego rozliczania. Już dzisiaj mamy początki klasyfikowania wydatków jako zaliczanych bądź niezaliczanych do kosztów uzyskania przychodów

- analiza predykcyjna,
- blockchain,
- doradztwo na odległość (elektroniczne),
- e-learning (szkolenia webowe),
- dostępne online przewodniki podatkowe i prawne,
- rozwój usług e-administracji,
- ogólnodostępne źródła wiedzy,
- automatyzacja odpowiedzi na pytania prawne i podatkowe¹⁵.

Procesy te powoli następują w Polsce, choć także i ich rozwój przyspieszył z powodu pandemii. Usługi internetowej księgowości są coraz bardziej powszechne i odpowiednio wydajne. Rynek znacząco zmienia się w momencie wejścia do gry dużych graczy, zwłaszcza instytucji finansowych. Już dzisiaj

związanych z rachunkowością zarządczą. Bez dokonania zasadniczych zmian, tradycyjna księgowość tych potrzeb nie zaspokoi.

Ponadto, skoro mamy dostarczać wiele danych, to koszty prowadzenia księgowości muszą dotyczyć bardziej przetwarzania danych, zarządzania nimi oraz doradztwa. Wy-

mach cyfrowych. Dzisiaj już mamy e-deklaracje czy też JPK, a niedługo obowiązkowe będą e-faktury. Przed doradcami staje wyzwanie – wykorzystywanie zaawansowanych modeli analizowania danych. Dobrym przykładem może być automatyczna weryfikacja kontrahentów, w sytuacji gdy MF masowo wykreśla podatników z rejestru podatników VAT. Pomaga to zmniejszyć ryzyka podatkowe, a tego oczekują klienci od doradcy podatkowego. Dodatkowo prowadzone są prace zmierzające do eliminacji papierowych dokumentów księgowych, zwłaszcza faktur. Oznacza to, że informacja o transakcjach będzie dostępna w czasie rzeczywistym. Upowszechnienie, a w niedalekiej przyszłości prawny obowiązek, digitalizacji procesów podatkowych zmusi przedsiębiorców do korzystania z firm świadczących cyfrowe usługi rozliczeniowo-finansowe.

Już dzisiaj widzimy zacieraanie się granic między doradztwem podatkowym a dostarczaniem narzędzi technologicznych, zwłaszcza w zakresie analizy danych¹⁶. Z drugiej strony inne podmioty (np. wydawnictwa) udostępniają, czasami bezpłatnie, dużą ilość użytecznej wiedzy podatkowej. Staje się ona bardziej dostępna, bez potrzeby zasięgnięcia opinii specjalisty. Dlatego już obecny poziom technologii cyfrowej oraz konkurencja między do tej pory komplementarnymi podmiotami wywracają do góry nogami dotychczasowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego. A to dopiero początek rewolucji.

W przewidywanym horyzoncie czasu roboty nie powinny zastąpić człowieka w eksperckim doradztwie prawnym, podatkowym oraz biznesowym¹⁷. Na razie nie mamy rozwiązań, które będą posiadały taką wiedzę połączoną z doświadczeniem i intuicją, aby skutecznie zastąpić człowieka. To wskazuje

Średnie oraz duże przedsiębiorstwa będą zwiększały swoje wymagania od zewnętrznych firm księgowych.

polskie banki oferują księgowość dla mikro i małych przedsiębiorstw za symboliczne wręcz opłaty. Jednak powiązanie programu z systemem bankowym ułatwia także rozliczanie płatności, w tym także ułatwia posiadaczowi rachunku definowanie płatności. A to oznacza **spadek cen za proste usługi księgowe**, a jeżeli jeszcze zwiększa to wygodę użytkownika, to nie mamy wątpliwości, iż w perspektywie kilku lat należy spodziewać się zmiany firm księgowych przez znaczną liczbę przedsiębiorców. Dotyczy to zwłaszcza mikro i małych przedsiębiorstw.

Jednak **średnie oraz duże przedsiębiorstwa będą zwiększały swoje wymagania od zewnętrznych firm księgowych**. To przede wszystkim cyfrowy obieg dokumentów, przetwarzanie danych w czasie rzeczywistym, czyli możliwość raportowania wyników w dowolnym momencie, a także rozwój potrzeb

maga to natychmiastowej redukcji kosztów wprowadzania danych, celem alokacji na inne usługi. Biznes oczekuje bowiem większej wartości usług za mniejszą cenę. Ponadto doradztwo, zwłaszcza doradztwo podatkowe, powinno zmierzać do poszukiwania sposobów na eliminację ryzyka. Przyszłość doradztwa prawnego i podatkowego to zwiększenie intensywności prac w celu zarządzania ryzykiem i eliminacja sporów, zamiast poszukiwania sposobów rozwiązania problemów po ich wystąpieniu. Doradca podatkowy powinien z wyprzedzeniem poszukiwać ewentualnych ryzyk, a nie rozwiązywać problemy po ich wystąpieniu. Usługi przestaną być reaktywne, a konieczne będzie działanie proaktywne.

Administracje podatkowe krajów rozwiniętych będą kładły coraz większy nacisk na automatyczną wymianę informacji w różnych for-

nam na nowe podejście do procesów zarządzania danymi i wiedzą, a tym samym roli doradcy podatkowego.

Skupienie się na bardziej wartościowych usługach jest także szansą na zwiększenie zapotrzebowania na nasze usługi¹⁸.

Przyszłość doradztwa podatkowego

Wyróżniki doradztwa podatkowego zostały już wskazane w poprzedniej części opracowania. Pytanie, czy mamy się ograniczać tylko do doradztwa podatkowego?

Oczywiście zawód doradcy podatkowego jest wykonywany w różnych formach, od dużych międzynarodowych firm doradczych po jednoosobowe firmy, koncentrujące się na księgowości. Jednak abstrahując od sposobu prowadzenia czynności doradztwa, każdy z nas posiada informacje o biznesie swoich klientów. Dotyczy to nie tylko danych z zakresu zarządzania, ale także sposobu prowadzenia biznesu, strategii, wartości firmy, planowania sukcesyjnego. Poza danymi posiadamy wiedzę emocjonalną i historyczną. A to informacje dające nie tylko przewagę konkurencyjną, ale również potencjał świadczenia usług.

Naszym kapitałem są również budowane latami relacje z właścicielami i menedżerami przedsiębiorstw naszych klientów. Posiadamy również ekspercką wiedzę z zakresu finansów przedsiębiorstw. Widzimy, którzy klienci rozwijają się, a którzy mają kłopoty. Potrafimy starać się o dofinansowanie przedsięwzięć. Patrzymy na działalność naszych klientów „z boku”. Dostrzegamy często coś, czego oni sami nie widzą.

Znamy często wielu doradców świadczących usługi komplementarne – prawników, psychologów, trenerów biznesu, rekruterów, marketingowców, tłumaczy, finansistów,

biegłych, firmy doradcze i informatyczne. Wspólnie z nimi możemy tworzyć dla klientów wartość w zupełnie nowych obszarach.

Już dzisiaj wielu doradców podatkowych wyszło poza granice ustawowe czynności doradztwa podatkowego. Zajmują się rachunkowością zarządczą, wskazując na problemy biznesowe, ale także i rozwiązania. Prowadzą negocjacje biznesowe, badają przejmowane firmy, uczestniczą w przygotowaniu strategii firm, zajmują się mediacją¹⁹ itp. Dodatkowo należy podkreślić, że zapewnianie zgodnego z prawem działania i eliminowanie ryzyk (tzw. compliance) staje się najbardziej oczekiwaną usługą w doradztwie prawnym i podatkowym. Już w chwili obecnej stanowi to główną część doradztwa podatkowego, jednak w większości przypadków ogranicza się do zarządzania

szych wyzwań obecnej dekady. Dużą część takich przedsięwzięć powstawało na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych, a zatem po 25–30 latach funkcjonowania znajdują się w trakcie bądź tuż przed rozpoczęciem procesu sukcesji²⁰. I tutaj ogromna rola doradców podatkowych, najpierw w uświadamianiu problemu przekazania biznesu, a następnie realizacji tego procesu. Zwłaszcza, że doradca podatkowy może być najbardziej efektywnym zarządcą sukcesyjnym.

Dodatkowo konieczne jest rozszerzenie ustawowych uprawnień, które powinno nastąpić w tym roku. Jednym z istotnych kierunków powinno być prawo do reprezentowania w sprawach karnoskarbowych. Nie jest możliwe wykonanie tego zadania w krótkim okresie czasu, pamiętajmy, ile wysiłku i czasu poświęcili na rozszerzenie upraw-

Sukcesja biznesu polskich firm rodzinnych jest jednym z największych wyzwań obecnej dekady.

ryzkiem podatkowym. Przejście do proaktywnego wykonywania czynności będzie warunkiem przetrwania na rynku.

W najbliższym czasie będziemy mieć okazję nie tylko nabycia nowych umiejętności, ale promocji doradcy podatkowego jako najlepszego doradcy firmy rodzinnej. Sukcesja biznesu polskich firm rodzinnych jest jednym z najwięk-

nień radcowie prawni. Niemniej już samo wysunięcie takiego postulatu wraz z wykazaniem braku możliwości realizacji prawa do obrony bez doradcy podatkowego, winno być istotnym działaniem promocyjnym: przedsiębiorca zawsze potrzebuje doradcy podatkowego, nie wystarczy pomoc innych prawników. Uświadamiając rolę doradcy podatkowego w sprawach

karnoskarbowych, budujemy prawidłowy przekaz, iż to jedynie nasz zawód daje gwarancję właściwego działania, jak i obrony, w sprawach podatkowych.

Oczywiście postulujemy wiele innych zmian: sprawy z zakresu ubezpieczeń społecznych, rejestracji w KRS, nieruchomościowe itd.

wa, które będą przydatne do wykonywania zawodu w przyszłości, ale także rozszerzenia uprawnień. Można tutaj wymienić: prawo karne i karnoskarbowe, procedura karna, prawo upadłościowe, prawo spółek, wybrane problemy procesu gospodarczego, zwłaszcza arbitrażu itd.

Istnieje cała gama szkoleń czy

w praktyce wykładni prawa itd.,

- **wiedza i umiejętności biznesowe**, pozwalające lepiej rozumieć, doradzać biznesowo i zarządzać własną działalnością – np. strategie biznesowe, modele biznesowe, kultura organizacyjna, wskaźniki efektywności, rachunkowość zarządcza, wykorzystanie arkuszy kalkulacyjnych, zarządzanie projektami, zarządzanie zmianą, wycena przedsiębiorstw, zarządzanie procesami biznesowymi, sukcesja itd.,
- **wiedza i umiejętności „miękkie”** pozwalające na budowanie trwalszych relacji, tworzenie partnerstwa, zwiększanie zadowolenia i lojalności klientów oraz pracowników oraz skuteczniejsze pozyskiwanie nowych zleceń – np. delegowanie, przywództwo, motywowanie, udzielanie informacji zwrotnej, słuchanie, autoprezentacja, zarządzanie zespołem, umiejętności sprzedażowe, rozwiązywanie konfliktów, zarządzanie stresem, efektywność osobista itd.

Nie ma obecnie studiów adekwatnych dla potrzeb doradców podatkowych.

Pomoc prawna w sprawach karnoskarbowych bez udziału doradcy podatkowego obarczona jest poważnym ryzykiem.

Wydaje się jednak, że sprawy karne skarbowe dają idealną płaszczyznę do promocji i wyjaśnienia istoty zawodu doradcy podatkowego. Można wręcz śmiało promować wśród podatników tezę, że pomoc prawna w sprawach karnoskarbowych bez udziału doradcy podatkowego obarczona jest poważnym ryzykiem.

Rozszerzenie zakresu uprawnień wymaga jednak zmian, zarówno prawa korporacyjnego, jak i zakresu szkoleń. Jednym z elementów winno być wprowadzenie aplikacji zawodowej (minimum 1 rok?). Można bowiem spotkać opinie przedstawicieli innych profesji: co to za zawód regulowany, gdzie pół roku po studiach można zostać doradcą podatkowym po dość teoretycznym egzaminie? Zresztą formuła samego egzaminu także się wyczerpała i wymaga znaczących zmian.

Z kolei szkolenia już dzisiaj winny uwzględniać elementy pra-

wręcz studiów, które mogą być przydatne do wykonywania zawodu już w chwili obecnej, a w przyszłości staną się niezbędne. Ukończenie tradycyjnych studiów podyplomowych z zakresu podatków czy rachunkowości przestaje być wystarczające. Dla naszych klientów liczy się to, abyśmy wiedzę podatkową łączyli z dogłębnym zrozumieniem ich biznesu oraz biznesu w ogóle, ważne stają się także umiejętności miękkie, pozwalające na budowanie trwalszych relacji z klientami obecnymi, oraz pozyskiwanie nowych. Doradcy podatkowi powinni zatem zdobywać wiedzę i rozwijać umiejętności w trzech obszarach:

- **wiedza i umiejętności niezbędne do wykonywania klasycznych czynności doradztwa podatkowego** – np. wiedza z zakresu prawa podatkowego, cywilnego, procedur, umiejętność sporządzania pism, umiejętność stosowania

Przyszłość zależy od nas


Wszystko wskazuje, że dotychczasowe wykonywanie zawodu doradcy podatkowego będzie wymagało zasadniczego przemodelowania. Oczywiście wiedza z zakresu podatków i rachunkowości będzie w dalszym ciągu niezbędna. Jednak firmy koncentrujące się na księgowości powoli będą traciły rację bytu. Poszukiwany będzie doradca przedsiębiorcy, ale w jak najszerszym zakresie. Dlatego w niedalekiej przyszłości będziemy potrzebować całej gamy nowych umiejętności: znajomości cyfrowych technologii, wiedzy z zakresu zarządzania,

ekonomii przedsiębiorstw, sukcesji biznesu, ale także budowania i zarządzania relacjami, procesami gospodarczymi, wspomaganie w mediacjach, a nawet rozwiązywania problemów międzypokoleniowych. Tylko doradca podatkowy posiadający takie kompleksowe umiejętności będzie w stanie nie tyle konkurować na rynku, co w ogóle przetrwać.

Proces ten wymaga po pierwsze zrozumienia, a następnie akceptacji jego nieuchronności. Nie ma możliwości walki ze zmianami, zwłaszcza z usługami masowej księgowości. Musimy znaleźć wyróżniki, a nimi są wiedza, doświadczenie i umiejętności, które pozwolą na wskazanie konieczności korzystania z usług doradcy podatkowego.

W tym celu należy kontynuować plan rozszerzenia uprawnień zawodu doradcy podatkowego i promocji zawodu. Nie wszystkie czynności wymagają zmian ustawy o doradztwie podatkowym. Bardzo dobrym przykładem może być przygotowanie do wykonywania czynności zarządcy sukcesyjnego. Z niekrywaną radością należy przyjąć informację, że idea takich szkoleń budzi duże zainteresowanie. Jednak nie wszystkie oddziały podążają finansowo takim zadaniom. Należy zatem zastanowić się, czy nie nadchodzi czas skoordynowania działalności szkoleniowej, która pomogłaby doradcom przygotować się do nadchodzącej nowej cyfrowej ery. Zasady organizowania działalności

szkoleniowej to jedno z najważniejszych wyzwań kolejnego Zjazdu. Zresztą także konieczna jest zmiana struktury Izby, ale to już temat na odrębną dyskusję.

Namawiam do szerszego udziału w dyskusji dotyczącej przyszłości naszego zawodu. Pamiętajmy jednak, że mamy mało czasu na zrozumienie zmian i przygotowanie się do nich. 



**PROF. DR HAB.
ADAM MARIĄŃSKI,
DORADCA PODATKOWY,
ADWOKAT,
PRZEWODNICZĄCY
KRAJOWEJ RADY
DORADCÓW
PODATKOWYCH**

1_A. Mariański, Raportowanie schematów podatkowych – ingerencyjny charakter norm i nieproporcjonalne obowiązki podatkowe, (w:) A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.), Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych, Warszawa 2019, s. 519-533.

2_A. Mariański, A. Michalak, Wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. Analiza prawno-konstytucyjna, Przegląd Podatkowy 8/2020, s. 30-39.

3_Przed Trybunałem Konstytucyjnym toczy się postępowanie ze skargi KRDP.

4_Szerzej: A. Mariański (red.), Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz, Wydanie II, Warszawa 2015.

5_Szerzej: A. Mariański (red.) Polskie regulacje w zakresie unikania opodatkowania. Komentarz praktyczny Warszawa 2020.

6_Dz.U. 2014 poz. 768.

7_T. Michalik, Kilka uwag dotyczących deregulacji jako wyzwania stojącego przed doradcami podatkowymi, Przegląd Podatkowy 4/2014, s. 8.

8_Ubezpieczenie biura rachunkowego nie obejmuje czynności zastrzeżonych dla podmiotów uprawnionych do świadczenia usług doradztwa podatkowego.

9_Zob. szerzej: A. Mariański (red.), Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne, Warszawa 2020.

10_Zob. komentarz do art. 81 w: A. Mariański, Ustawa...

11_www.sjp.pwn.pl.

12_Również pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji nie jest traktowane jako zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego. Zob. kom. do art. 80a Ordynacji podatkowej, (w:) A. Mariański (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2021.

13_Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 22.05.2007, 42/05.

14_<https://www.mckinsey.com/business-functions/digital-mckinsey/our-insights/disruptive-technologies>.

15_Wskazywałem na nie już w 2017 r. i wiele z tych usług już w taki sposób jest świadczonych. A. Mariański, Przyszłość

doradztwa podatkowego w erze gospodarki cyfrowej, Biuletyn Doradca podatkowy 4/2017, s. 52-55.

16_Raport Deloitte, Trendy 2017: analiza danych podatkowych, Wrzesień 2017.

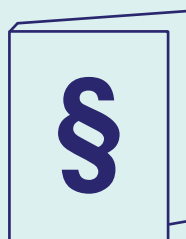
17_W tym zakresie zajdą także zmiany: Richard Susskind, Prawnicy przyszłości, Warszawa 2013.

18_<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-artificial-intelligence-in-tax.pdf> dostęp 31.10.2017.

19_A. Mariański, Niewładcze (w tym mediacyjne) formy załatwiania spraw podatkowych, (w:) A. Kalisz, A. Zienkiewicz, Mediacja w praktyce podmiotów gospodarczych na przykładzie Polski Centralnej, Łódź 2020, s. 153-170.

20_Szerzej: A. Mariański (red.), Planowanie sukcesyjne. Prawne i podatkowe aspekty zarządu sukcesyjnego przedsiębiorstwem osoby fizycznej, Warszawa 2019; A. Mariański, Budując dla pokoleń, Warszawa 2021.

Rola doradców podatkowych w procesie legislacyjnym



Przejrzyste i partycypacyjne prowadzenie procesu tworzenia aktów prawnych przynosi liczne korzyści zarówno dla przedstawicieli władzy, jak i dla obywateli. Legislatorzy otrzymują możliwość poznania wielu – być może wcześniej im nieznanych – opinii lub nowych faktów, a także zdobycia wiedzy z różnych źródeł.

SENATOR KRZYSZTOF KWIATKOWSKI

Disponując zaś szerszą perspektywą i bardziej różnorodną wiedzą, mogą podjąć lepsze decyzje. Z kolei obywatele – zwłaszcza jeśli konsultacje przyjmują formę dialogu – są traktowani jak partnerzy i mają szansę na realny wpływ na kształt decyzji. Tworzone transparentnie i partycypacyjnie normy prawne w większym stopniu mogą liczyć na społeczną akceptację i wolę ich przestrzegania. Wszystkie te elementy budują wzrost zaufania obywateli do państwa¹.

W polskim porządku konstytucyjnym inicjatywa ustawodawcza przysługuje: Radzie Ministrów, grupie posłów, Senatowi RP, Prezydentowi RP, a także grupie 100 tys. obywateli². Niestety w kręgach politycznych nierzadkie jest ciągle przekonanie, że wystarczającą formą partycypacji obywateli w procesie legislacyjnym jest inicjatywa obywatelska, a w pozostałym zakresie społeczeństwo powinno zawierzyć ustawodawstwo swym reprezentantom wybranym w demokratycznych wyborach. Drugie ciągle pokutujące przeświadczenie to silnie wykształcone u twórców projektu przekonanie o właściwym i wszechstronnym rozpoznaniu problemu regulacyjnego, co przekłada się na brak zrozumienia dla idei uczestnictwa strony pozarządowej w procesie legislacyjnym. W tej sytuacji trudno o dialog nad zmianami w prawie. Co gorsza, często takie zmiany w prawie odrywają się od jego adresatów, którzy nie rozumieją reformy i w konsekwencji negatywnie ją oceniają³.

Od wielu lat zarówno eksperci, jak i praktycy współdziałają w celu doskonalenia elementów całego

procesu tworzenia prawa. Potrzebę współdziałania ekspertów w poszczególnych dziedzinach nauki oraz ludzi o niesformalizowanej wiedzy i doświadczeniu życiowym analizował bardzo szczegółowo J. Wróblewski, który twierdził, że „rola pierwszych jest tym większa, im więcej nauka może powiedzieć o zjawiskach relevantnych dla prawodawstwa, im szerzej na jej gruncie można przewidzieć konsekwencje alternatywnych możliwości rozmaitych rozwiązań, oraz, im bardziej opinie nauki w tym zakresie są jednolite. Rola tych drugich jest tym większa, im bardziej rozproszone doświadczenie życiowe jest miarodajne w dziedzinach, które nie posiadają opracowania profesjonalnie naukowego, a są doniosłe dla procesu prawodawczego. Jest to argument załączeniem proceduralnych wartości demokratycznych i naukowych w procesie prawodawczym”⁴.

Konsekwencją przeprowadzonych badań procesu legislacyjnego przez środowiska zajmujące się teoretycznie i praktycznie problematyką legislacyjną były liczne publikacje, które krytycznie odnosiły się zarówno do procesu tworzenia prawa, jak i jego efektów. Zwracano przede wszystkim uwagę na nadmiar regulacji prawnych, niestabilność prawa oraz brak przejrzystości systemu prawa, niespójność unormowań, brak planowania prac Rządu czy traktowanie konsultacji społecznych jedynie jako formalności⁵.

Przyczyny niestabilności prawa oraz braku jego spójności upatrywano nie tylko w ogromnej liczbie unormowań i ich częstych zmianach, co wysoce utrudniało osiągnięcie spójności, ale także w tym, że nie było

ono tworzone na podstawie dostatecznie uzgodnionego, uporządkowanego i stabilnego systemu wartości oraz na podstawie rzetelnej wiedzy, co w konsekwencji doprowadziło do procesu dekodyfikacji wyrażającego się nadmiarem szczegółowych przepisów. To z kolei pozbawiło zasady prawa ich roli wyznacznika kierunku tworzenia oraz interpretacji i stosowania prawa. Ten stan prawodawstwa i prawa miał wiele przyczyn. Jako jedną z nich wskazywano dominację resortowego modelu tworzenia prawa, który odnieść można do różnych etapów prac nad rządowymi projektami ustaw. Zjawisko to było w literaturze prawniczej i innych publikacjach przedmiotem krytyki kierowanej do rządu⁶.

W praktyce nie tylko europejskiej coraz częściej wzmocnieniu ulega – w ramach demokracji deliberacyjnej – rola pozapolitycznych aktorów w procesie legislacyjnym. Obserwujemy powoływanie i korzystanie z rezultatów dyskusji prowadzonych w ramach różnego rodzaju rad konsultacyjnych, forów obywatelskich, spotkań miejskich czy wyników sondażu deliberacyjnego. Niemniej także i ta formuła, która przecież zrodziła się jako odpowiedź na niedostatki systemu demokracji przedstawicielskiej, ma swoje słabości i budzi wątpliwości, zwłaszcza odnośnie do fachowości osób podejmujących w ramach tych ciał decyzje⁷.

Z tych względów nie sposób nie docenić roli przedstawicieli samorządów zawodowych, a w szczególności zawodów zaufania publicznego w procesie stanowienia prawa. Kto, jak nie osoby na co dzień mające do czynienia z przepisami danej gałęzi

prawa, posługujące się nimi każdego dnia i najczęściej odczuwające ich niedoskonałości oraz braki, powinien zostać wysłuchany przed uchwaleniem nowych regulacji.

Podatki są instrumentem służącym realizacji rozmaitych celów, jakie stawia sobie współczesne państwo. Literatura z zakresu prawa finansowego wśród najważniejszych z nich wymienia funkcję fiskalną, redystrybucyjną oraz stymulacyjną. Jakkolwiek funkcję fiskalną podatków należy uznać za zasadniczo najważniejszą, to jednak trudnym zadaniem stojącym przed organami państwa kształtującymi prawo podatkowe jest takie skonstruowanie przepisów, by nie zakłócała ona dwóch pozostałych. Najważniejsze – przy tym – cechy dobrego systemu podatkowego to neutralność, prostota i stabilność. Nasz system – co stanowi wiedzę notoryjną – nie spełnia żadnego z tych kryteriów. Obecnie, zdaniem praktyków, można nawet mówić o erozji systemu podatkowego. Spowodowane jest to przede wszystkim brakiem publicznie dostępnego, logicznego i wyczerpującego uzasadnienia dla wprowadzanych przepisów. W konsekwencji prawo podatkowe w Polsce tworzone jest w sposób chaotyczny, nieprzemyślany i niesystemowy. Jako przykłady głośno wskazuje się zwłaszcza regulacje dotyczące raportowania o schematach podatkowych, unikania podwójnego opodatkowania i exit tax. Te ustawy przyjęto bez odpowiednich konsultacji, w efekcie czego pełne są błędów i nieścisłości. W konsekwencji Ministerstwo Finansów musi wydawać specjalne objaśnienia, jak je stosować, czy odraczać terminy wejścia w życie poszczególnych rozwiązań (np. drakońskich kar)⁸.

Samorząd doradców podatkowych od lat deklaruje gotowość do uczestniczenia w pracach nad poprawą polskiego systemu podatkowego. Już w 2016 r. ówczesna przewodniczą-

ca Krajowej Rady Doradców Podatkowych zwracała uwagę: „W Polsce nie istnieje system podatkowy – mamy tylko zbiór przypadkowych, często zmienianych ustaw, których nie można określić tym mianem. W trosce o finanse państwa i dla dobra podatników trzeba napisać ustawy podatkowe od nowa, likwidując dotychczasowy bałagan legislacyjny”. Jej zdaniem trzeba to zrobić jak najszybciej, a Krajowa Izba Doradców Podatkowych jest gotowa w takich pracach uczestniczyć, czeka tylko na sygnał⁹.

Nie mam wątpliwości co do tego, że trudno o bardziej profesjonalne gremium, z którego pomocy należałoby skorzystać.

Krajowa Izba Doradców Podatkowych (dalej: KIDP) jest funkcjonującym już od 25 lat samorządem zawodowym, zrzeszającym osoby wykonujące zawód zaufania publicznego, jakim jest zawód doradcy podatkowego. Podstawą prawną działania KIDP i jej organów jest ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 2320; dalej: ustawa o doradztwie podatkowym). Do statutowych zadań KIDP należy m. in. przedstawianie stanowisk i opinii prawnych w zakresie stanowienia oraz stosowania prawa, opracowywanie projektów aktów prawnych, w szczególności dotyczących prawa podatkowego i wykonywania zawodu doradcy podatkowego (§ 6 ust. 1 pkt 7 Statutu KIDP). Natomiast Krajowa Rada Doradców Podatkowych jako organ KIDP w ramach swych statutowych kompetencji może przedstawiać stanowiska i opinie prawne w zakresie stanowienia oraz stosowania prawa, opracowywania projektów aktów prawnych, w szczególności dotyczących prawa podatkowego, tym podmiotom, które mają inicjatywę ustawodawczą. Choć samorząd nie dysponuje formalnie prawem inicjatywy ustawodawczej¹⁰, KIDP może korzystać z prawa petycji, które to

prawo obejmuje żądanie, w szczególności, zmiany przepisów prawa, podjęcia rozstrzygnięcia lub innego działania w sprawie dotyczącej podmiotu wnoszącego petycję, życia zbiorowego lub wartości wymagających szczególnej ochrony w imię dobra wspólnego, mieszczących się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji (art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach, Dz. U. 2018 r., poz. 870).

Szczególnie istotna i doniosła jest jednak rola doradców podatkowych widoczna na etapie konsultacji społecznych w rządowym procesie legislacyjnym¹¹ oraz podczas komisyjnego rozpatrywania projektu ustawy w Sejmie i ustawy w Senacie RP¹². Co oczywiste, zarówno organy samorządu, jak i poszczególni doradcy, włączają się także w inne działania, które nie są bezpośrednio związane z tworzeniem prawa podatkowego, choć docelowo wpływają na jego treść (np. organizowane przez Ministerstwo Finansów Forum MDR)¹³. Niemniej to działalność opiniodawcza należy do tej najbardziej skutecznie i realnie pozwalającej wpłynąć na kształt tworzonego prawa¹⁴.

Jak wynika z istniejących sprawozdań w tym zakresie, rocznie około 100 projektów aktów normatywnych (ustaw i rozporządzeń), na różnych etapach postępowania ustawodawczego, przedstawianych jest KIDP w celu zaopiniowania¹⁵.

Czy można zatem uznać, że postulat obligatoryjnego opiniowania projektów podatkowych aktów normatywnych przez Krajową Radę Doradców Podatkowych na etapie prac komisji legislacyjnej czy nawet sejmowej został zrealizowany?

Ze względów formalnych tak, w praktyce – szczególnie w ostatnich latach – odpowiedź nie może być twierdząca.

W dniu 10 stycznia 2020 r. do Sejmu wpłynął poselski projekt uchwały w sprawie zmiany Regula-

minu Sejmu (druk 182)¹⁶. Projekt dotyczył – zgodnie z uzasadnieniem – wzmocnienia autorytetu Sejmu i jego funkcji kontrolnych, poprawy jakości procesu legislacyjnego oraz zwiększenia praw opozycji parlamentarnej. Do dnia 29 kwietnia 2021 r. nie został uchwalony.

Wnioskodawcy proponowali m.in. wprowadzenie szczególnego trybu rozpatrywania projektów ustaw dotyczących materii podatkowej, wzorowanego na trybie postępowania z projektami kodeksów. Miało to w zamyśle wnioskodawców doprowadzić do przeprowadzenia zmian w ustawach podatkowych w procedurze dotyczącej regulacji o szczególnym znaczeniu, a więc wymagającej szczególnej refleksji i rozważań. Za tym rozwiązaniem – w ocenie wnioskodawców – przemawiają zasady ochrony prawa podatnika przed pośpiesznymi zmianami prawa podatkowego.

Samorząd doradców podatkowych pozytywnie ocenił zaproponowane zmiany, podkreślając, że tryb uchwalania ustaw podatkowych zarówno na etapie rządowego, jak parlamentarnego postępowania legislacyjnego – zwłaszcza w Sejmie VIII i IX kadencji – budził i nadal budzi istotne zastrzeżenia co do zgodności z konstytucyjnymi zasadami wprowadzania zmian w prawie podatkowym. Zasady te, wynikające przede wszystkim z zasady demokratycznego państwa prawa, rozwijał w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny, tworząc system nakazów i zakazów dotyczących procedury tworzenia prawa podatkowego i wprowadzania w nim zmian. Zasady te – zdaniem KRDP – nie są obecnie przestrzegane¹⁷.

Trudno się dziwić. Stosownie do art. 56 ust. 2 pkt 7 ustawy o doradztwie podatkowym obowiązkiem KRDP jest opiniowanie projektów ustaw i rozporządzeń dotyczących prawa podatkowego i przedstawia-

nie wniosków w tym zakresie. W tym celu została powołana Komisja Prawna i Współpracy z Organami Państwa Krajowej Rady Doradców Podatkowych, a do jej zadań w szczególności należy m.in. sporządzanie opinii projektów aktów prawnych dotyczących prawa podatkowego oraz zapewnienie udziału przedstawicieli Krajowej Izby Doradców Podatkowych w uzgodnieniach międzyresortowych w zakresie projektów ustaw i aktów wykonawczych dotyczących prawa podatkowego oraz przepisów o doradztwie podatkowym, w tym udział w pracach komisji i podkomisji Sejmu i Senatu.

W związku z praktyką przeprowadzania konsultacji społecznych na etapie rządowego procesu legislacyjnego oraz opiniowania projektów wniesionych do Sejmu VIII i IX kadencji musi budzić zaniepokojenie wyznaczanie niezwykle krótkich terminów przekazywania opinii legislacyjnych dotyczących doniosłych i obszernych projektów ustaw i rozporządzeń, co faktycznie uniemożliwia wykonywanie ustawowego obowiązku, oraz uchwalanie ustaw przed upływem terminu wyznaczonego na przekazanie opinii. Podkreślenia wymaga również to, że komisje sejmowe zaprzestały korzystania z procedury wysłuchania publicznego, która umożliwiała partycypację obywateli w parlamentarnym postępowaniu ustawodawczym, a jako sporadyczne należy określić przypadki zapraszania członków samorządu doradców podatkowych w charakterze ekspertów na posiedzenia komisji sejmowych. Taka praktyka uchwalania prawa podatkowego przekłada się – co oczywiste – na coraz gorszą jakość stanowionych regulacji, co skutkuje powstawaniem poważnych wątpliwości interpretacyjnych w praktyce ich stosowania.

Należy pamiętać, że zgodnie z § 40 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r.

– Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006 i 1204 oraz z 2018 r. poz. 114 i 278, ze zm.; dalej: Regulamin RM) organ wnioskujący, kierując projekt dokumentu rządowego do uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania, wskazuje termin do zajęcia stanowiska. Jeżeli termin do zajęcia stanowiska nie wynika z przepisów odrębnych, organ wnioskujący wyznacza go, biorąc pod uwagę przedmiot, zakres i objętość projektu dokumentu rządowego, zakres podmiotów, na które projekt oddziałuje, oraz pilność sprawy. Wyznaczenie terminu do zajęcia stanowiska krótszego niż 7 dni, a w przypadku projektu aktu normatywnego – krótszego niż 14 dni, od udostępnienia projektu wymaga szczegółowego uzasadnienia. Jeżeli skutki nieprzedstawienia stanowiska nie wynikają z przepisów odrębnych, organ wnioskujący może uznać nieprzedstawienie stanowiska w wyznaczonym terminie za uzgodnienie treści projektu lub przedstawienie opinii pozytywnej, a w przypadku konsultacji publicznych – za rezygnację z przedstawienia stanowiska. Jednocześnie zgodnie z § 142 Regulaminu RM wyznaczenie terminu krótszego niż 10 dni od udostępnienia projektu do zajęcia stanowiska w ramach uzgodnień, konsultacji publicznych lub opiniowania projektu rozporządzenia ministra wymaga szczegółowego uzasadnienia.

W związku z powyższym krytycznie należy ocenić to, że w przypadku wielu projektów aktów normatywnych przedstawionych KRDP do zaopiniowania w ramach konsultacji społecznych ww. terminy nie zostały dochowane, przy jednoczesnym braku uzasadnienia ich skrócenia¹⁸. Co istotne, terminy te – nawet w przypadku ich dochowywania – są niewystarczające zwłaszcza w przypadku projektów obszernych i istotnych z punktu widzenia ochrony praw podatnika.

Nie można przy tym pominąć, że zgodnie z art. 123 Konstytucji Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustroj i właściwość władz publicznych, a także kodeksów. Regulamin Sejmu¹⁹ oraz regulamin Senatu²⁰ określają odrębności w postępowaniu ustawodawczym w sprawie projektu pilnego.

W świetle przepisów Regulaminu Sejmu uchwalanie projektu ustawy w trybie pilnym m.in. może odbyć się bez dochowania terminów określonych w art. 37 ust. 4 Regulaminu Sejmu (zgodnie z którym pierwsze czytanie może się odbyć nie wcześniej niż siódmego dnia od doręczenia posłom druku projektu, chyba że Sejm lub komisja postanowią inaczej). Pilny projekt ustawy Marszałek Sejmu wprowadza do porządku dziennego posiedzenia Sejmu, najbliższego po zakończeniu prac komisji.

Choć Konstytucja oraz przywołane wyżej regulaminy Sejmu i Senatu nie określają minimalnego czasu, jaki powinien zostać przeznaczony na debatę parlamentarną nad projektem ustawy, a pośpieszne uchwalanie ustaw może jednak być niezbędne ze względu na stan spraw państwowych, wymogi prawne czy też konkretną sytuację faktyczną, KRDP stoi na stanowisku, że stanowienie prawa podatkowego wymaga szczególnego namysłu, precyzji, analizy i refleksji.

Niemniej w toku prac zarówno Sejmu VIII, jak i IX kadencji projekty ustaw podatkowych, także te wnoszone przez posłów, a zatem nieobjęte procedurą konsultacji, uchwalane są w ciągu dwóch, trzech dni²¹. W takiej sytuacji nawet wysłanie przez Marszałka Sejmu informacji o możliwości przedstawiania opinii do projektu czyni takie działania bez-

przedmiotowymi z uwagi na tempo prac legislacyjnych. Należy przy tym podkreślić, że nierzadkie są sytuacje, w których projekty aktów normatywnych – zarówno na etapie rządowego, jak i sejmowego postępowania ustawodawczego – w ogóle nie były przesyłane KRDP celem zaopiniowania²². Taka praktyka musi budzić szczególne zaniepokojenie.

Należy zaznaczyć, że prawo podatkowe stanowi jedną z dziedzin prawa ulegającą nieustannym przeobrażeniom i zmianom. Prawo podatkowe reguluje stosunki prawne łączące podatnika i państwo reprezentowane przez właściwe organy skarbowe, a kształt tych stosunków powoduje obciążenie podatnika określonymi obowiązkami, z jakimi łączą się konkretne władcze uprawnienia organów administracji skarbowej. Dysproporcję pomiędzy siłą działań organów państwa a możliwościami obrony obywateli (podatników) zwiększa postępujący od lat stopień skomplikowania przepisów prawa podatkowego, stanowiący konsekwencją nie tylko dynamicznie zmieniającego się otoczenia prawno-gospodarczego, ale także niejednoznaczności i niejednorodności interpretacji tych przepisów, przez co ich stosowanie wymaga wysokiej fachowości i specjalizacji. Także aktualnie organy państwa odpowiedzialne za kształtowanie systemu polskiego prawa zwracają uwagę na potrzebę zrównoważenia ww. relacji pomiędzy podatnikiem a organami administracji skarbowej, m.in. nadając podatnikowi określone prawa oraz wzmacniając jego pozycję jako strony często pozbawionej pomocy profesjonalnej, a także powołując wyspecjalizowane organy mające na celu wspomoczenie słabszej strony – podatnika w wykonywaniu jego praw (powołanie Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, propozycja powołania Rzecznika Praw Podatnika²³, którego funkcjonowanie ma gwarantować podatnikom

ochronę ich praw oraz przyczyniać się do zmiany oraz kształtowania nowych standardów funkcjonowania administracji skarbowej)²⁴.

Chyba żadnego z istniejących ustawodawstw nie może uznać za idealne i pozbawione wad. Postępowanie legislacyjne należy ciągle i trwale udoskonalać, poszukując nowych instytucji, uczestników i procedur sprzyjających tworzeniu dobrego, czyli spójnego, odpowiadającego społecznym potrzebom i prostego prawa. Także prawo podatkowe, mimo skomplikowanej natury stosunków społeczno-prawnych, które reguluje, może być user-friendly. Jego kształt powinien zawsze być efektem dyskusji, w której wysłuchane zostaną wszystkie strony dialogu społecznego, a głos praktyków – choćby najbardziej krytyczny – nie zostanie pominięty. Natomiast inicjatywy, jak uruchomiony z dniem 30 stycznia 2020 r. przez Ministerstwo Finansów „Głos podatnika”²⁵, które zapraszają obywateli do zgłaszania sugestii, jak tworzyć nowe rozwiązania podatkowe i dostosować prawo do szybko zmieniających się wyzwań i technologii, oraz pomysłów na to, aby polski system podatkowy stał się bardziej efektywny i lepiej odpowiadał na potrzeby życiowe i biznesowe obywateli, można z całą pewnością uznać za nieprzystające do dziedziny, jaką jest prawo podatkowe. Trudno także zakładać, że takie działania skutecznie zastąpią określone przepisami prawa, obligatoryjne i sformalizowane procedury konsultacyjne. ↪

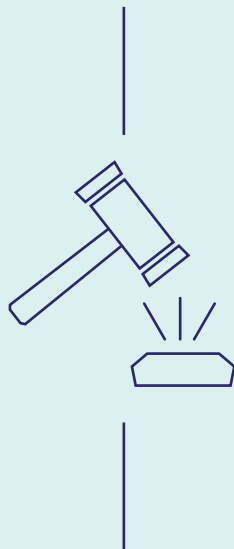


**KRZYSZTOF
KWIATKOWSKI, SENATOR
VII I X KADENCJI.
BYŁY PREZES
NIK, MINISTER
SPRAWIEDLIWOŚCI,
PROKURATOR
GENERALNY**

- 1_**G. Kopińska, Rządowy proces legislacyjny. Analiza Fundacji Batorego, www.batory.org.pl, dostęp: 25.09.2018 r.
- 2_**Zob. art. 118 Konstytucji.
- 3_**A. Pietryka, Kondycja procesu legislacyjnego a gwarancje ochrony praw człowieka – perspektywa pozarządowa, Helsińska Fundacja Praw Człowieka. Raporty, Opinie, Sprawozdania, Warszawa, kwiecień 2012 r., <http://artur-pietryka.com/raporty-policy-papers/>, dostęp: 25.09.2018 r., s. 2.
- 4_**J. Wróblewski, Zasady tworzenia prawa, Warszawa 1989, s. 148.
- 5_**Zamiast wielu zob. M. Wróblewska, Rola Rządowego Centrum Legislacji w procesie tworzenia prawa, „Folia Iuridica Universitatis Wratislaviensis”, vol. 5 (1)/2016, s. 51–66 oraz wskazana tam literatura.
- 6_**Szerzej na ten temat zob. A. Michalak, Rządowy proces legislacyjny – uwagi na tle praktyki legislacyjnej lat 2015–2018, [w:] Wokół rządu w polskim i litewskim prawie konstytucyjnym, Łódź 2019, s. 121 i nast.
- 7_**Zob. np. A. Krzewińska, Słabości i niedostatków procedur demokracji deliberacyjnej, *Przegląd Socjologiczny* 2017/66 (3), s. 45–72.
- 8_**<https://www.rp.pl/Budzet-i-Podatki/310019877-System-podatkowy-pelen-wad.html>, dostęp: 29.04.2021 r.
- 9_**<https://pap-mediroom.pl/biznes-i-finance/doradcy-podatkwowi-od-20-lat-z-troska-o-finance-podatnikow-i-budzetu-panstwa>, dostęp: 29.04.2021 r.
- 10_**Należy pamiętać, że prawo to przysługuje 100 000 obywateli, a samorząd doradców podatkowych tworzy obecnie ok. 9 tysięcy członków (<https://www.prawo.pl/podatki/ilu-doradcow-podatkowych-jest-w-polsce-dane-za-2020-rok-jak,497512.html>; dostęp: 29.04.2021 r.).
- 11_**ESTOŃSKI CIT – bezpłatny webinar KIDP i Ministerstwa Finansów (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6745>, dostęp: 21.04.2021 r.); KIDP krytycznie o planowanych zmianach w CIT (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6668>, dostęp: 22.04.2021 r.).
- 12_**KIDP wspiera Senat w naprawieniu przepisów o podatku CIT dla spółek komandytowych (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6760>, dostęp: 29.04.2021 r.).
- 13_**Zob. także ZUS zwróci 600 mln przedsiębiorcom – efekt interwencji KIDP (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6659>, dostęp: 22.04.2021 r.). Trybunał zbada konstytucyjność przepisów ordynacji podatkowej (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6640>, dostęp: 22.04.2021 r.). Skuteczna interwencja doradców podatkowych – 140 tys. przedsiębiorców odzyska pieniądze z ZUS (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6615>, dostęp: 22.04.2021 r.). Umowa z organem podatkowym szansą na bezpieczeństwo podatników (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6514>, dostęp: 22.04.2021 r.). Doradcy podatkowi apelują o załatwienie dziury w przepisach tarczy antykryzysowej (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6465>, dostęp: 22.04.2021 r.).
- 14_**Rząd uwzględnił uwagi doradców podatkowych i zgłasza autopoprawkę (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6388>, dostęp: 22.04.2021 r.). KRDP przedstawia 23 poprawki do specustawy podatkowej i 40 innych propozycji pilnych zmian w prawie (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/5/6367>, dostęp: 22.04.2021 r.). Krytyczne stanowisko KRDP wobec sposobu wdrażania dyrektywy ATAD II w Polsce (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6311>, dostęp: 22.04.2021 r.).
- 15_**Por. M. Klink, Rola doradców podatkowych i ich wpływ na działalność legislacyjną, *Studia Prawnicze: rozprawy i materiały* 2007/ 5, s. 269–284.
- 16_**<http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=182>.
- 17_**KIDP apeluje do MF o rzetelne konsultacje zmian w podatkach (<https://kidp.pl/aktualnosciami.php/10/6658>, dostęp: 22.04.2021 r.).
- 18_**Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych; Projekt rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie dokumentacji cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych; innego niż właściwy miejscowo.
- 19_**Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r., MP z 2018 r. poz. 729, ze zm.
- 20_**Uchwała Senatu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 23 listopada 1990 r., MP z 2018 r. poz. 846, ze zm.
- 21_**Zamiast wielu zob. poselski projekt ustawy zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw, ustawę o zmianie ustawy o biokomponentach i biopaliwach ciekłych oraz niektórych innych ustaw, ustawę – Prawo ochrony środowiska, ustawę o systemie zarządzania emisjami gazów cieplarnianych i innych substancji oraz ustawę o promowaniu energii elektrycznej z wysokosprawnej kogeneracji (druk 3217); poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o zwrocie podatku akcyzowego zawartego w cenie oleju napędowego wykorzystywanego do produkcji rolnej (druk 3206); rządowy projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku z e-skierowaniem oraz listami oczekujących na udzielenie świadczenia opieki zdrowotnej (druk nr 3017); rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk nr 3015), rządowy projekt ustawy o rodzicielskim świadczeniu uzupełniającym (druk nr 3157), a w Sejmie IX kadencji: poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (druk nr 68), rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (druk nr 115).
- 22_**Zamiast wielu zob. np. projekt ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny skarbowy (<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12319850/katalog/12561908#12561908>), rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz niektórych innych ustaw (druk nr 208).
- 23_**Zob. rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk 3516, <http://search.sejm.gov.pl/SejmSearch/ADDL.aspx?SelectResult>, dostęp: 5.10.2019 r.
- 24_**W przywołanym projekcie ustawy zawarto także Kartę Praw Podatnika, która ma stanowić przyjazny i dostępny przewodnik po prawie podatkowym dla każdego, a zawiera postulat poszanowania zasady pogłębiania zaufania do organów podatkowych, bezstronności, równego i sprawiedliwego traktowania podatnika, respektowania słuszych interesów podatnika, racjonalności działania organów podatkowych wobec podatnika, a także obszerny katalog praw podatnika.
- 25_**<https://www.podatki.gov.pl/glos-podatnika/>, dostęp: 29.04.2021 r.

Prawo do obrony podatnika

przez ustanowionego przez niego
doradcę podatkowego
jako element prawa do rzetelnego
procesu sądowego



*„Jako że każdy ma prawo do najlepszej obrony
(swych praw), postanawiamy, aby w sądach królestwa naszego
każdy człowiek niezależnie od stanu mógł i powinien mieć swego
zastępcę, rzecznika, który jego sprawy by prowadził¹.”*

1. Wprowadzenie

Niewątpliwym jest, że siedem wieków wcześniej nie myślano o doradcach podatkowych jako profesjonalnych pełnomocnikach z prostego powodu – zawód ten nie istniał. Wymowa jednak wyżej wymienionego zapisu jest oczywista. Pełnomocnik siłą rzeczy staje się rzecznikiem obrony praw jednostki/podatnika przed sądem. Jest elementem rzetelnego procesu sądowego będącego nieuchronną konsekwencją realizacji praw podmiotowych i instrumentem zapewnienia ich efektywności w granicach wyznaczonych przez regulacje prawne.

W dzisiejszych czasach ciągle zmieniające się prawo podatkowe tworzy coraz bardziej skomplikowany system, który prowadzi do stanu permanentnej niepewności. W takiej sytuacji pomoc doradcy podatkowego staje się niezbędna zarówno dla przedsiębiorców, jak i dla wszystkich podatników, którzy należycie dbają o swoje interesy. W szczególności dotyczy to podmiotów, którym przychodzi walczyć o swoje racje w sądzie administracyjnym. Sam podatek w takich sytuacjach kompetencyjnie i emocjonalnie może nie podołać temu zadaniu, nie jest to bowiem wiedza dostępna na wyciągnięcie ręki. Język prawa podatkowego jest zawily, techniczny i trudny do zrozumienia. Co prawda, pewne nieskomplikowane problemy podatkowe podatnicy mogą rozwiązać, korzystając z treści powszechnie dostępnych w Internecie. Jednak bardziej skomplikowane problemy wymagają pomocy eksperta. Profesjonalny pełnomoc-

nik pomaga zapewnić dialog z pozostałymi uczestnikami procesu oraz realizację praw strony przed sądem. Poprzez właściwe i klarowne przedstawienie racji strony pomaga uzyskać pożądane rozstrzygnięcie sądu administracyjnego. Systemowymi fundamentami profesjonalizmu doradcy podatkowego są: specjalistyczna wiedza, kwalifikacje weryfikowane w drodze egzaminu i systemu obowiązkowych szkoleń, regulacje korporacyjne i zasady etyki².

2. Rzetelny proces i doradca podatkowy jako jego element

Koncepcja prawa do rzetelnego procesu wyrosła z założenia, że wolności osobiste są niewiele warte, jeżeli brak jest instytucjonalnych gwarancji wobec arbitralnego działania władzy³. Zgodnie z art. 45 ust. 1 Konstytucji⁴ każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Takim sądem jest niewątpliwie sąd administracyjny, który stanowi element wymiaru sprawiedliwości Rzeczypospolitej Polskiej⁵ sprawujący kontrolę działalności administracji publicznej⁶. Istotą sądowej kontroli administracji jest ochrona wolności i praw jednostki (podmiotów prawa) w stosunkach z administracją publiczną oraz budowanie i utrwalanie zasady państwa prawa i wyprowadzanych z niej standardów. Podstawową funkcją sądownictwa administracyjnego jest ochro-

na praw podmiotowych jednostki. Przyjęcie tej funkcji wypływa z założeń systemu weryfikacji administracji publicznej w państwie prawa, co ma związek z realizacją zasady praworządności⁷. Sądy administracyjne realizują funkcję wymiaru sprawiedliwości w ramach konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji) gwarantującego każdemu prawo do sprawiedliwego sądowego rozstrzygnięcia sprawy. Prawo do sądu gwarantuje również art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁸ – dalej: KPP i art. 6 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Obywatela⁹ – dalej: Konwencja. W myśl art. 6 Konwencji każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzygnięciu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Postępowanie przed sądem jest jawne, jednak prasa i publiczność mogą być wyłączone z całości lub części rozprawy sądowej ze względów obyczajowych, z uwagi na porządek publiczny lub bezpieczeństwo państwowe w społeczeństwie demokratycznym, gdy wymaga tego dobro małoletnich lub gdy służy to ochronie życia prywatnego stron albo też w okolicznościach szczególnych, w granicach uznanych przez sąd za bezwzględnie konieczne, kiedy jawność mogłaby przynieść szkodę interesom wymiaru sprawiedliwości. Z kolei w myśl art. 47 KPP każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo

Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule. Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie, w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości. To właśnie z tych przepisów zarówno Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jak i Europejski Trybunał Praw Człowieka wywodzą koncepcje rzetelnego procesu¹⁰ jako ogólnej zasady prawa unijnego oraz prawa podstawowego¹¹. Jak z powyższego wynika, koncepcja rzetelnego procesu nie ma charakteru jednowymiarowego. Na prawo do rzetelnego procesu składają się takie gwarancje, jak:

- prawo do sądu (które obejmuje swym zasięgiem dostęp do skutecznego środka prawnego – do sądu mającego pełną jurysdykcję, niezawisłego i bezstronnego; prawo do niezwłocznego wykonania ostatecznego i wiążącego orzeczenia sądu; prawo do niepodważania ostatecznego orzeczenia sądu);
- prawo do określonej jakości procedury – rzetelnej (prawo do obrony w postaci prawa do partycypacji oraz prawa do: wysłuchania, równości broni, jawnego postępowania, postępowania w rozsądnym terminie; prawo do bycia rzetelnie i profesjonalnie reprezentowanym). Prawo do rzetelnego procesu jest niczym innym, jak proceduralnym wyrazem godności jednostki¹². Jednym z elementów tego prawa jest możliwość skorzystania z obrońcy.

Z uwagi zatem na fakt, że doradca podatkowy jest uprawniony do występowania w charakterze pełnomocnika w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych dotyczących spraw obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami¹³, to siłą rzeczy stanowi element prawa do rzetelnego procesu przed sądem administracyjnym. Mowa tutaj o prawie obywatela do bycia rzetelnie i profesjonalnie reprezentowanym. Ten aspekt został uwzględniony w art. 3 ust. 1 załącznika do uchwały nr 237/2018 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 22 maja 2018 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych¹⁴, gdzie czytamy: doradca podatkowy powinien kierować się dobrem swoich klientów, poszanowaniem obowiązków wynikających z uczciwości, godności i dobrych obyczajów. Przy czym doradca podatkowy podejmuje czynności zawodowe w celu ochrony interesów klienta, jednakże ta ochrona nie może usprawiedliwiać naruszenia zasad etyki i godności zawodu (art. 3 ust. 2 ww. zasad). Natomiast w myśl art. 4 ust. 1 ww. zasad doradca podatkowy wykonuje czynności zawodowe według najlepszej woli i wiedzy, w sposób rzetelny, z zachowaniem należytej staranności.

3. Doradca podatkowy przed sądem administracyjnym w sprawach podatkowych

Niewątpliwym jest, że prawo do posiadania pełnomocnika z urzędu w sytuacji, gdy skarżący nie jest w stanie ponieść kosztów postępowania, jest elementem rzetelnego procesu¹⁵. Elementem tym jest

również prawo do posiadania pełnomocnika z wyboru¹⁶. Jak to zostało wzmiankowane na wstępie, prawo podatkowe staje się coraz bardziej skomplikowane. W opinii nauki i praktyki aktualny stan tego prawa należy ocenić jako zły. Wśród głównych przyczyn tego stanu wymienia się dwie grupy zjawisk: nieprawidłowości w procesie tworzenia prawa podatkowego oraz brak wyraźnej i konsekwentnej polityki podatkowej¹⁷. Złe prawo podatkowe rodzi szereg problemów praktycznych dla podatników, organów podatkowych i sądów administracyjnych, generuje liczne rozbieżności w orzecznictwie sądowym, prowadzi do niepewności podatnika w zakresie jego sytuacji prawnej. Logicznym wyjściem jest korzystanie z profesjonalnego pełnomocnika, który podejmie się ochrony interesów podatnika. Przy czym ochrona ta powinna mieć walor rzeczywisty i efektywny.

Przypomnieć trzeba, że istota prawa do posiadania profesjonalnego pełnomocnika i korzystania z jego pomocy sprowadza się do zapewnienia podatnikowi kompetentnej i niezbędnej pomocy w skutecznym realizowaniu jego praw tam, gdzie wiedza i umiejętności samego podatnika nie są wystarczające¹⁸. Oznacza to zatem, że doradca podatkowy nie tylko musi mieć odpowiednią wiedzę i umiejętności, lecz także dysponować czasem i środkami niezbędnymi do użycia swojej wiedzy i umiejętności w celu reprezentacji każdego ze swoich klientów, aby zapewnić rozsądny i efektywny udział w procesie¹⁹.

W kontekście sporów podatkowych niewątpliwie nie jest to zadanie łatwe. Na profesjonalizm doradcy podatkowego składa się szereg czynników, choć kluczowa jest po prostu wiedza²⁰. Doradca podatkowy powinien cechować się znajomością prawa podatkowego, jego systemu i zasad nim rządzą-

cych oraz innych gałęzi prawa z nim powiązanych. Przy czym nie chodzi jedynie o prawo polskie, ale także prawo unijne i prawo konwencyjne. Niezbędna jest także wiedza w zakresie orzecznictwa sądów polskich, TK, TSUE i ETPCZ. Znajomość prawa to nie tylko znajomość prawa materialnego, lecz również prawa procesowego, a to oznacza wiedzę o procesie podatkowym, procesie sądowoadministracyjnym i prawach przysługujących podatnikowi. Ta rozległa wiedza nie może mieć jedynie wymiaru teoretycznego, lecz również wymiar praktyczny, a co najważniejsze, powinna mieć walor aktualny. Oznacza to, że praktykowanie profesji doradcy podatkowego nie polega jedynie na posiadaniu obszernej wiedzy i dogłębnym rozumieniu istotnych nauk dziedziny, jaką jest prawo podatkowe. Wymaga to także pewnych zdolności i środków, które umożliwią zastosowanie tej wiedzy w celu niesienia pomocy klientom²¹. Praktyczny wymiar wiedzy to umiejętność zastosowania przepisów w odniesieniu do sytuacji klienta, zwłaszcza takich, gdzie prawodawca podatkowy zostawił luki i nieścisłości. Zaistniałe rozbieżności orzecznicze wynikające ze złego prawa również stawiają doradcę podatkowego przed koniecznością przedstawienia nowych argumentów prawnych dla uzyskania korzystnej sytuacji procesowej podatnika. Praktyczny wymiar wiedzy o prawie podatkowym we wskazanym wyżej zakresie to umiejętność pełnomocnika wychwycenia błędnej wykładni prawa poczynionej przez organy podatkowe, to niezbędna reakcja pełnomocnika w toku procesu na działania organów podatkowych przejawiająca się w składaniu właściwych pism w odpowiednich terminach, reagowanie na niewłaściwie przeprowadzane czynności przez organy podatkowe, np. odmowę dostę-

pu do akt podatkowych. Doradca podatkowy musi być świadom rzeczywistości (w tym rzeczywistości gospodarczej), w jakiej funkcjonuje klient oraz sytuacji faktycznej, jaka legła u podstaw zaistniałego sporu podatkowego. Taka wiedza w ujęciu praktycznym daje możliwość wychwycenia przez pełnomocnika błędnych ustaleń faktycznych czy poczynionych błędnych założeń odnośnie kierunku prowadzonego postępowania dowodowego przez organy podatkowe i pozwala na przygotowanie właściwej linii obrony. Doradca podatkowy musi posiadać umiejętność występowania przed sądem. Chodzi o zdolność jasnego przedstawiania zarzutów zarówno w mowie i piśmie, reagowania na zarzuty strony przeciwnej, tak aby finalnie doprowadzić do korzystnego wyroku na rzecz skarżącego podatnika. Doradca podatkowy powinien swoim postępowaniem potwierdzać określone wartości, jakimi są solidność, uczciwość, godność, szacunek dla uczestników procesu.

Indywidualna efektywność obrony rozumiana jako odpowiednia jakość jej przygotowania i prowadzenia nie gwarantuje wprowadzenia korzystnego dla skarżącego podatnika skutku w postaci pożądanego orzeczenia sądowego, lecz zwiększa prawdopodobieństwo jego osiągnięcia. Doradca podatkowy staje się elementem rzetelnego procesu. Sporządzona przez niego skarga inicjuje postępowanie przed wojewódzkim sądem administracyjnym celem kontroli legalności działania lub braku działania organów podatkowych. Od jej poziomu przygotowania zależy czy sąd zrozumie istotę sporu podatkowego oraz stanowisko skarżącego. Zaś przedstawienie stanowiska podatnika na rozprawie przez profesjonalnego pełnomocnika nierzadko zmienia pogląd sędziów na rozstrzyganą sprawę.

Wartym też przypomnienia jest to, że profesjonalizm doradcy podatkowego, obok obiektywnej poprawy sytuacji procesowej podatnika, niesie za sobą inne niemierzalne korzyści, jak wzrost zaufania klienta do pełnomocnika, zmniejszenie stresu psychicznego podatnika, jaki jest związany z udziałem w procesie, pozyskanie wiedzy i informacji o rządzących nim regułach czy zwiększenie poczucia bezpieczeństwa. Osiągnięcie tych wszystkich, ze swojej istoty niemierzalnych korzyści, stanowi istotę efektywnego (skutecznego) udziału doradcy podatkowego w procesie²².

4. Postępowanie przed sądem administracyjnym – ciemne oblicze doradztwa podatkowego

Przedstawione powyżej wymogi dla wykonywania w sposób kompetentny zawodu doradcy podatkowego nie oznaczają, że wszystkie osoby wykonujące ten zawód je spełniają. Zatem niezbędne jest podzielenie się z Państwem trzema kluczowymi przemyśleniami w tym zakresie.

Po pierwsze, doradca podatkowy powinien podejmować się jedynie takich spraw, którym sprosta. Profesjonalny pełnomocnik potrafi ocenić swoje możliwości w sporze podatkowym, do którego zamierza przystąpić. Jeżeli zatem doradca podatkowy nie czuje się na siłach, aby godnie i kompetentnie reprezentować swojego klienta, po prostu powinien polecić swojego kolegę do poprowadzenia takiej sprawy. Jest to nie tylko przejaw profesjonalizmu, lecz również uczciwości wobec klienta. Nie ma nic bardziej niestosownego na sali sądowej, jak pełnomocnik, który w obecności swojego klienta udowadnia swoją niekompetencję poprzez niezajomość przepisów prawa podatkowe-

Uznając godnościowy charakter prawa do obrony, **uniezależniamy** tym samym przyznanie go jednostce od wyniku procedury.

go, np. odwoływanie się w sporze podatkowym do nieadekwatnych przepisów prawnych, powoływanie na niewłaściwe orzeczenia sądowe, wprowadzanie w błąd sądu co do istniejących okoliczności faktycznych i orzeczeń mających zastosowanie w sprawie, niezauważanie kluczowych zagadnień, np. przedawnienia czy stawianie zarzutów niosących w sobie skutki niekorzystne dla strony. Widoczna jest również niezajomość prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, np. poprzez notoryjne składanie wniosków dowodowych o przesłuchanie świadków czy powołanie biegłych w toku rozprawy. Nie chodzi o wytykanie wszystkich „grzeszków procesowych” pełnomocników, lecz uświadomienie, że takie działania mogą przyczynić się do wydania niekorzystnego orzeczenia sądowego. Wprowadźcie w myśl art. 134 § 1 ppsa²³ sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Tym samym, sąd ma prawo i obowiązek dokonania oceny zgodności z prawem zaskarżonego aktu administracyjnego, nawet wówczas, gdy dany zarzut nie został w skardze podniesiony. Nie zawsze jednak skorzystanie z tej kompetencji będzie przez niego możliwe. Brak reakcji pełnomocnika na określone uchybienia procesowe w toku postępowania uniemożliwiają ich dostrzeżenie przez sąd administra-

cyjny i zrozumienie intencji strony zwłaszcza, gdy skarga jest napisana w sposób ogólny bez wskazania konkretnych okoliczności czy rzeczowych argumentów.

Po drugie, jeżeli już doradca podatkowy podejmuje się poprowadzenia sprawy, powinien robić to rzetelnie i skutecznie. Nie można zapominać, że przystąpienie pełnomocnika do procesu przed sądem administracyjnym zmienia optykę sędziego. W sprawach, w których pojawia się pełnomocnik, zakłada się jego profesjonalizm. Zatem sędziowie są bardziej surowi i wyczuleni na pojawiające się błędy, co może skutkować niekorzystnym rozstrzygnięciem dla podatnika. Skoro zatem doradca podatkowy sporządza skargę, powinna ona spełniać wymogi przewidziane w przepisach prawa²⁴ i mieć charakter zrozumiały dla sądu administracyjnego, jak i strony przeciwnej. Chodzi o jasne, klarowne oraz logiczne przedstawienie stanowiska strony. Nie jest konieczne przepisywanie komentarzy, treści wyroków, cytowanie znacznych fragmentów poglądów doktryny, a tym samym mnożenie ponad potrzebę stron skargi. Obszerne skargi są bardziej źródłem niepotrzebnej irytacji u sędziego aniżeli źródłem wdzięczności. Wskazana jest zatem logiczna i rzeczowa polemika z zaskarżonym rozstrzygnięciem, uchwycenie głównego problemu sporu i przedstawienie własnych argumentów na porzeczanie odmiennego stanowiska niż

to zaprezentowane w zaskarżonym rozstrzygnięciu. Innym aspektem profesjonalizmu jest zachowanie się pełnomocnika w kontakcie z sądem. Profesjonalizm zakłada brak działań noszących znamiona obstrukcji procesowej, widocznej choćby w unikaniu kontaktów z sądem poprzez brak odpowiedzi na wezwania czy telefony.

Po trzecie, doradca podatkowy, który podjął się prowadzenia sprawy powinien pojawić się na sali rozpraw. Abstrahując od okoliczności natury obiektywnej uniemożliwiających taką obecność, w tym obecną sytuację pandemiczną, rzetelny proces sądowy ogniskuje się na sali rozpraw, na której nie powinno zabraknąć doradcy podatkowego. Elementem rzetelnego procesu sądowego jest prawo do wysłuchania zarówno strony, jak i działającego w jej imieniu pełnomocnika. Konieczność nawiązania interakcji sędziów ze stronami jest niezbędnym etapem w drodze do wydania właściwego orzeczenia sądowego. Rozprawa daje możliwość rozwiania wątpliwości sędziego, które zaistniały po lekturze skargi, potwierdzenia określonego stanowiska, przeformułowania niektórych wniosków, dialogu ze stronami. Nieobecność pełnomocnika uniemożliwia realizację praw strony przed sądem i stanowi brak poszanowania dla postępowania, które z założenia ma na celu ochronę wolności i praw jednostki (podmiotów prawa) w stosunkach z administracją publiczną. Postawa taka, w zależności od okoliczności sprawy, może być odczytywana przez sędziów jako rezygnacja z walki o sprawę albo oceniana negatywnie jako brak profesjonalizmu pełnomocnika. Ten ostatni aspekt wpływa na utratę zaufania klienta do doradcy podatkowego, lecz także sceptycyzm sędziów w kwestii profesjonalizmu konkretnego pełnomocnika, co przekłada się na zaufanie do jego osoby.

5. Zakończenie

Prawo do rzetelnego procesu stanowi proceduralny wyraz godności jednostki. Uznając godnościowy charakter prawa do obrony, uniezależniamy tym samym przyznanie go jednostce od wyniku procedury. Decyzję, czy i jak jednostka zamierza brać udział w postępowaniu, które dotyczy jej praw i obowiązków, pozostawiamy jej swobodnej ocenie. Chodzi o proceduralne uczestnictwo, dzięki któremu jednostka może wpływać na orzeczenie. Daje

to jednostce subiektywne poczucie traktowania jej poważnie²⁵. W sytuacji jednak, gdy podatnik korzysta z usług doradcy podatkowego, to z racji profesjonalizmu jego udział w procesie stanowi istotny element rzetelnego procesu sądowego. Zagubiony w gąszczu przepisów prawa podatkowego podatnik otrzymuje istotne wsparcie w celu dochodzenia swych praw przed sądem administracyjnym. Zatem wykonując ten zawód w sposób profesjonalny, każdy doradca podatkowy powinien pamiętać, że ma swój wkład w bu-

dowanie lepszego społeczeństwa, w którym przychodzi nam żyć, społeczeństwa opartego na zaufaniu. ↪



DAGMARA DOMINIK-OGIŃSKA,
DR PRAWA
UNIwersytetu PARIS
1 PANTHÉON SORBONNE
W PARYŻU, WICEPREZES
WOJEWÓDZKIEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO
WE WROCŁAWIU

1_ Fragment Statutu Wiślickiego – zbioru prawnego wydane przez Kazimierza Wielkiego ok. 1362 r.

2_ Por. przepisy ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 130 ze zm.); https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html (dostęp: 30.04.2021 r.); zob. też R. Susskind, D. Susskind, *Przyszłość zawodów. Jak technologia zmienia pracę ekspertów*, Warszawa 2019, s. 43.

3_ R.B. Saphire, *Specyfing Due Process Values: Toward a More Responsive Approach to Procedural Protection*, (1978) 127 *University of Pennsylvania Law Review* 111 i n.

4_ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

5_ Art. 175 ust. 1 Konstytucji.

6_ Art. 184 Konstytucji; art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2021 r., poz. 137).

7_ Por. J. Trzcziński, *Sądownictwo administracyjne jako gwarant ochrony wolności i praw jednostki*, referat wygłoszony na Konferencji Katedr i Zakładów Prawa Konstytucyjnego, Gdynia, 24–26.04.2008 r., s. 1–8; B. Adamiak, *Model sądownictwa administracyjnego a funkcje sądownictwa administracyjnego [w:] Polski model sądownictwa administracyjnego*, Lublin 2003, s. 21–22.

8_ Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (2007/C 303/01) – Dz. Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. Nr C 303, s. 1.

9_ https://www.echr.coe.int/Documents/Convention_POL.pdf (dostęp: 30.04.2021 r.).

10_ Choć angielszczyzna *fair trial* (pierwotnie użyto takiego terminu w akcie prawnym wydanym przez angielskiego władcę – Edwarda III w 1355 r.), odpowiednik określenia „rzetelny proces” jest najczęściej spotykanym powszechnie przyjętym tłumaczeniem. Nie jest to jednak znaczenie dosłowne. Samo słowo „fair” winno być tłumaczone jako uczciwy, sprawiedliwy, należyty czy też godziwy, tymczasem w obrocie funkcjonuje tłumaczenie jako rzetelny – E. Ożga, *The Great Dictionary of Law and Economics*, Warszawa 2006, s. 244; por. też T. Tomaszewski, *Prawo do obrony jako gwarancja rzetelnego procesu karnego*, *Prok. i Pr.* 2020/6/117–139.

11_ Też wyrok TS z 13.09.2018 r., C-358/16, *UBS Europe SE i Alain Hondequin i in. przeciwko DV i in.*, EU:C:2018:715, pkt 56.

12_ D. Dominik-Ogińska, *Rzetelny proces a VAT*, *PP* 2020/4/9–23.

13_ Por. art. 41 ust. 1 i 2 ustawy o doradztwie podatkowym.

14_ https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html (dostęp: 30.04.2021 r.).

15_ Por. m.in. wyrok ETPCZ z dnia 9 października 1979 r. *Airey przeciwko Irlandii*, skarga nr 6289/73, dostępny na www.hudoc.echr.coe.int (dostęp: 30.04.2021 r.).

16_ Należy podkreślić, że stwierdzenie to nie ma na celu umniejszenia wagi i profesjonalizmu radców prawnych i adwokatów wyspecjalizowanych w podatkach.

17_ L. Etel, C. Koskowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Łódź 2006, s. 132; R. Mastalski, *Systemowe tworzenie prawa*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa*

podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom I), LEX/el.

18_ P. Wiliński, *Zasada prawa do obrony w polskim procesie karnym*, Kraków 2006, s. 296.

19_ Por. w kwestii ogólnie obrońców w procesie karnym: J. H. Rutherford, *Dziubak v. Mott and the Need to better Balance of the Indigent Accused*, (w:) *Minnesota Law Review* 1993–1994 (vol. 78), s. 1006–1008 i podane tam orzecznictwo.

20_ Pomińmy wspomniane już kwestie kwalifikacji i regulacji zawodu.

21_ R. Susskind, D. Susskind, *Przyszłość zawodów. Jak technologia zmienia pracę ekspertów*, Warszawa 2019, s. 44.

22_ C. Kulesza, *Efektywna obrona w postępowaniu przygotowawczym a favor procuratori*, *Prok. i Pr.* 2007 nr 4, s. 7.

23_ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.).

24_ Art. 57 ppsa.

25_ T.T. Koncewicz, *Aksjologia unijnego kodeksu proceduralnego*, Warszawa 2010, s. 70; D. Dominik-Ogińska, *Prawo do obrony w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w odniesieniu do spraw z zakresu VAT*, [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka*. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu (tom II), LEX/el.

Dlaczego warto słuchać podatnika?

**Prawo do wysłuchania
a subiektywna sprawiedliwość
proceduralna**



„To zasada tak stara jak samo prawo, i uniwersalna zasada sprawiedliwości, że na nikogo nie można nałożyć obowiązku, zanim będzie on miał swój dzień w sądzie”¹.

1. Wstęp

Celem tego artykułu jest przedstawienie racji empirycznych przemawiających za realizacją przysługującego podatnikom prawa do wysłuchania w procedurze podatkowej i sądownoadministracyjnej (*right to be heard*), z konsekwencjami co do pożądanego sposobu prowadzenia tych postępowań.

Normatywne racje na rzecz tej gwarancji procesowej, oparte na aktach najwyższego rzędu – Konstytucji RP i międzynarodowych aktach ochrony praw człowieka – są powszechnie znane. Mniej znane są natomiast powody wynikające z ustaleń psychologii społecznej. Sprowadzają się zaś one do tego, że uczestnikom procedur zależy na posiadaniu w nich głosu i że spełnienie tej ich potrzeby wpływa – za pośrednictwem subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej – na przestrzeganie przez nich prawa.

2. Obiektywna i subiektywna sprawiedliwość proceduralna

Najogólniej rzecz ujmując, można wyróżnić dwa podstawowe typy sprawiedliwości: dystrybutywną – która determinuje materialne (w tym materialnoprawne) reguły podziału dóbr i ciężarów, oraz proceduralną – która determinuje sposób ich podziału, tj. zgodnie ze swoją nazwą – procedurę, w której podział ten zostanie dokonany².

Obiektywna sprawiedliwość proceduralna to obiektywna (czyli występująca w rzeczywistości) cha-

rakterystyka procedur, w tym procedur podatkowych. Wyznacza ona jednocześnie standard normatywny, według którego ocenie podlega postępowanie w jego kształcie wynikającym z przepisów prawa oraz w jego rzeczywistym przebiegu. Przepisy prawa, w tym zawarte w ustawie zasadniczej (art. 45 ust. 1, art. 78, a nade wszystko art. 2 Konstytucji RP), wymagają, by procedura – także podatkowa³ – była „rzetelna” i „zgodna z wymogami sprawiedliwości, jawności i dwuinstancyjności”⁴, a jej uczestnik był w niej traktowany „podmiotowo”⁵. Subiektywna sprawiedliwość proceduralna to natomiast poczucie uczestnika procedury, że ta odpowiada standardowi obiektywnej sprawiedliwości proceduralnej.

Różnica między dwoma ujęciami sprawiedliwości to różnica między rzeczywistością a jej postrzeganiem. To więc różnica kategoriałna, której niekoniecznie jednak odpowiada różnica rzeczowa. *A priori* może być tak, że te same cechy procedury kształtują zarówno subiektywną, jak i obiektywną sprawiedliwość proceduralną. Tak też jest w istocie – przykładem jest właśnie możliwość bycia wysłuchanym i prawo do tego⁶.

3. Subiektywna sprawiedliwość proceduralna – ustalenia psychologii społecznej

Prawo do wysłuchania oraz możliwość bycia wysłuchanym należą do sprawiedliwości proceduralnej w ujęciu obiektywnym⁷ i subiektywnym.

Subiektywna sprawiedliwość proceduralna jest od kilkudziesięciu

lat przedmiotem badań psychologii społecznej. Z badań empirycznych wynika, że poczucie sprawiedliwego traktowania jest nie tylko ważne dla uczestników procedur, ale jest dla nich zdumiewająco ważne. W klasycznym dziele „The Social Psychology of Procedural Justice” E. Allan Lind i Tom R. Tyler⁸ wykazują, że ludzie mogą być zainteresowani procesem rozdziału dóbr i ciężarem nawet bardziej niż jego wynikiem⁹.

Poczucie sprawiedliwości procedury jest uderzająco uniwersalne – ważne we wszelkich kontekstach społecznych, a wyniki badań prowadzonych różnymi metodami empirycznymi (takimi jak eksperyment laboratoryjny, eksperyment terenowy, badanie ankietowe, wywiady pogłębione itd.) charakteryzują się znaczną konwergencją. Ta zgodność ma wymiar walidacyjny – wyniki te potwierdzają się wzajemnie i uwiarygadniają. Wykryte fenomeny mają ewidentną relewancję dla prawa podatkowego – skoro podatek jest ciężarem podlegającym rozdziałowi między podatników.

Pierwotna intuicja, że dla stron sporu ma znaczenie wyłącznie jego wynik, a nie przebieg, okazała się zupełnie błędna. Co więcej, rażącym uproszczeniem okazało się przekonanie, że niezadowolony z procedury będzie ten, kto przegrał, a zadowolony ten, który wygrał. Na percepcję doświadczenia uczestnictwa w postępowaniu ogromny wpływ ma przebieg tego postępowania, oceniany z punktu widzenia sprawiedliwości proceduralnej. Ogólna satysfakcja z tego doświadczenia jest oczywiście wypadkową różnych czynników, które pozostają między sobą w różnorodnych relacjach (ba-

Pierwotna intuicja, że dla stron sporu ma znaczenie wyłącznie jego wynik, a nie przebieg, okazała się zupełnie błędna.

danych przez psychologów metodami statystycznymi). Uogólniając, można jednak wskazać, że nawet ten, kto wygrał, i ma poczucie, że wygrał sprawiedliwie (z punktu widzenia sprawiedliwości dystrybtywnej dostał tyle, ile mu się należało), może być niezadowolony, jeżeli w procedurze był źle traktowany. Jeszcze wyraźniejszy jest natomiast efekt odwrotny: osoba swoim zdaniem pokrzywdzona wynikiem postępowania może doświadczenie z tego postępowania oceniać pozytywnie, jeżeli w postępowaniu tym była dobrze traktowana. Może ona nawet wtedy (co brzmi paradoksalnie) oceniać bardziej pozytywnie sam wynik tego postępowania – przypomnijmy: wynik dla siebie niekorzystny. Badania wskazują, że znaczenie poczucia sprawiedliwości proceduralnej dla ogólnej oceny jest większe nawet w przypadku przegranej niż w przypadku wygranej¹⁰.

To ustalenie, w pewnym stopniu kontrintuicyjne, trudno przecenić. Wynika z tego, że rozporządzając ograniczoną pulą dóbr, które mają podlegać rozdziałowi w ramach procedury, uczestnikom można niejako dodatkowo „dać” coś spoza tej puli – można mianowicie im dać dobre traktowanie w procedurze. W ten sposób można kompensować odczuwane przez uczestników deficyty satysfakcji z wyniku postępowania. Odkryte efekty psychologiczne są na tyle przemożne, że badacze ostrzegają wręcz przed ich nadużywaniem – przed mani-

pułacją przez decydentów, mistyfikowaniem rzeczywistego wymiaru otrzymanych korzyści, prowokowaniem u uczestnika „fałszywej świadomości”, iż został potraktowany sprawiedliwie¹¹.

Dotąd akcentowano oddziaływanie poczucia sprawiedliwości proceduralnej uczestnika na jego zadowolenie z tej procedury. Z badań empirycznych wynika jednak coś więcej: cały wachlarz skutków społecznych takiej satysfakcji. Najbardziej interesującym z nich jest wpływ subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej na postawy i zachowania dotyczące przestrzegania prawa. Wpływ ten jest tego rodzaju, że ten, kto jest w postępowaniach dobrze traktowany, jest bardziej skłonny przestrzegać prawa¹².

Taka relacja zachodzi także między procedurą podatkową a dyscypliną podatkową. Innymi słowy, podatnik, którego potrzeba sprawiedliwości proceduralnej zostanie zaspokojona w procedurze podatkowej, będzie bardziej gotowy do przestrzegania prawa podatkowego w przyszłości, w tym po prostu do płacenia podatków. Warto przypomnieć, że efekt ten wystąpi także w przypadku, gdy sam wynik tej procedury był dla podatnika niekorzystny, czyli gdy podatnik przegra.

Na szczególną uwagę zasługują badania prowadzone na Uniwersytecie Wiedeńskim przez Ericha Kirchlera i jego zespół¹³. Naukowcy ci opracowali tzw. model równi pochyłej, zgodnie z którym dyscyplina

podatkowa jest zależna od działających synergistycznie: „władczości” (*power*) i „zaufania” (*trust*). Wspólne działanie obu czynników daje efekt lepszy od działania wyłącznie jednego z nich. Czynnik „zaufania” ma związek ze sprawiedliwością proceduralną¹⁴. Model ten zostaje potwierdzony w licznych, prowadzonych przy pomocy różnorodnych metod, badaniach empirycznych.

4. Możliwość wypowiedzi jako składowa subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej

W dotychczasowych rozważaniach subiektywna sprawiedliwość proceduralna była prezentowana jako „czarna skrzynka”. Lind i Tyler w ramach tzw. „reprezentacji” wyróżniają „kontrolę nad procesem” i „kontrolę nad wynikiem postępowania”¹⁵ – czyli możliwość oddziaływania na przebieg postępowania i na jego wynik. Kontrola nad procesem i nad wynikiem, wzięte łącznie, to najważniejszy pojedynczy czynnik wpływający na poczucie sprawiedliwości procedury (jak piszą, „prekursor” tej sprawiedliwości).

Zagłędając do wnętrza „czarnej skrzynki”, odkrywamy, że zawiera ona sposobność do swobodnej wypowiedzi wobec decydentów. Jest ewidentne, że procedura jest postrzegana jako bardziej sprawiedliwa, jeżeli daje uczestnikowi głos (*voice*).

Sposobność wypowiedzenia się w toku procesu ma wartość sama przez się. Lind i Tyler podkreślają, że kontrola nad procesem wykracza poza to wszystko, co ma „instrumentalny wpływ na to, że rozstrzygnięcie jest słuszne i korzystne”: „sposobność wyrażenia własnych opinii i argumentów – szansa, by opowiedzieć własną wersję historii (*own side of a story*) – jest potężnym czynnikiem w doświadczaniu sprawiedliwości proceduralnej”¹⁶. Stwierdzają także, iż aby doświadczyć sprawiedliwości proceduralnej, trzeba odnosić wrażenie, że decydent „należycie rozważa poglądy i informacje wyrażone przez uczestników sporu”¹⁷. „Krytyczna” – jak piszą – jest rola, jaka w sądach na temat sprawiedliwości odgrywa percepcja, że miało się sposobność ekspresji i że wyrażone przez uczestnika treści zostały rozważone przez decydenta, i to nawet jeżeli inne aspekty sprawiedliwości procedury szwankują (np. decydent jest otwarcie stronniczy).

Wypowiedź ma funkcję nie tylko „instrumentalną”, ale także „ekspresywną” („value-expressive”). „Pogląd o ekspresywnej funkcji jest oparty na przeświadczeniu, że są sytuacje, w których sposobność wypowiedzi ma wartość sama przez się, niezależnie od tego, czy może zagwarantować rezultat”¹⁸. Funkcja ta została potwierdzona w eksperymentach, w których – przez odpowiednie manipulowanie ich strukturą – *explicit*e wyłączono możliwość, iż wypowiedź uczestnika będzie mieć wpływ na wynik sprawy, w tym sposób rozstrzygnięcia sporu. Nawet w takim przypadku uczestnicy czuli, że zostali potraktowani bardziej sprawiedliwie, niż gdy nie stworzono im w ogóle okazji do wypowiedzi (*sic!*).

To oznacza, że „kontrola nad procesem” ma znaczenie nawet jeżeli brak „kontroli nad wynikiem” – czyli wynik ten jest określany nie-

zależnie od woli uczestnika postępowania. Tak właśnie jest w postępowaniu podatkowym i sądowno-administracyjnym: strona formalnie nie ma wpływu na treść decyzji podatkowej ani treść wyroku sądu.

5. Wybrane implikacje w procedurze podatkowej i sądowno-administracyjnej

W punkcie wyjścia zasadne mogło wydawać się pytanie, dlaczego powinniśmy w ogóle interesować się *poczuciem* sprawiedliwego traktowania uczestników procedur – tym, co subiektywne, podmiotowe – a nie wyłącznie obiektywną sprawiedliwością proceduralną, w tym zwłaszcza tą, której nakaz ma charakter prawny.

Okazuje się, że pod względem analizowanym w tym tekście subiektywna i obiektywna sprawiedliwość proceduralna idą „ręka w rękę” – są w treści paralelne. Twórcy procedur podatkowych oraz ich gospodarze, to znaczy organy podatkowe prowadzące postępowania i sądy administracyjne, w badaniach psychologicznych mogą znaleźć dodatkową motywację do przestrzegania standardu sprawiedliwościowego, w tym zwłaszcza do pełnej realizacji przysługującego stronie prawa do wysłuchania. Stanie się tak, jeżeli organy podatkowe przewyżczą krótkowzroczność i celem ich działania stanie się nie doraźna korzyść fiskalna, a kształtowanie dyscypliny podatkowej, a także po prostu – sprawienie na miarę swoich możliwości, by życie społeczne stało się lepsze.

Budowanie u podatników poczucia sprawiedliwości jest tym ważniejsze, że relacja między podatnikiem a państwem (reprezentowanym przez organy podatkowe i sądy administracyjne) ma charakter nie incydentalny, lecz długotrwały. Każdą interakcją między nimi w procedu-

rze podatkowej i sądowno-administracyjnej należy więc postrzegać jako zdarzenie w długiej historii, zdarzenie, które może nadać ton dalszej relacji – popsuć ją lub naprawić. Takie, to znaczy perspektywne, podejście do procedur podatkowych jest rekomendowane przez twórców dojrzałej polityki podatkowej. Rozumieją oni, że wszelkie procedury podatkowe mają cel naprawczy (korekcyjny) wobec przeszłych rozliczeń, lecz i kształtujący (formatywny) wobec rozliczeń przyszłych.

W postępowaniu podatkowym, kształtowanym przepisami ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁹, możliwość wypowiedzi przyjmuje szereg manifestacji. Wyraża się ona m.in. w przesłuchaniu strony, możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, złożenia zastrzeżeń do protokołu kontroli oraz protokołu badania ksiąg podatkowych, złożenia uwag do przeprowadzanych środków dowodowych w postaci przesłuchania świadka, strony, biegłego, oględzin i ekspertyz, rozprawie podatkowej²⁰. Przepisy ich dotyczące powinny być interpretowane i stosowane w sposób realizujący w pełni, maksymalizujący prawo głosu strony postępowania. Prawnie niedozwolone, lecz i faktycznie niszczące dla subiektywnej sprawiedliwości proceduralnej, jest ich naruszanie. Mówiąc otwartym tekstem – jeżeli urzędnicy chcą, by podatnicy przestrzegali prawa, powinni ich uważnie słuchać nawet w sytuacji, gdy uważają, że to, co ci mają do powiedzenia, nie wniesie nic do sprawy, że jest to pozbawione prawnej relewancji.

Rygorystyczne respektowanie wymienionych wyżej, ustawowych gwarancji to pewne minimum, poza które można i należy wykroczyć. W imię nadrzędnego celu, jakim jest przestrzeganie przez podatników przepisów prawa podatko-

Jeżeli urzędnicy chcą, by podatnicy przestrzegali prawa, powinni ich uważnie słuchać.

wego, urzędnicy powinni słuchać podatników i z nimi rozmawiać we wszelkich dostępnych formach. Nie uchodzi uwadze, że badania psychologiczne były prowadzone zwykle przy założeniu, że badani mieli szansę wypowiedzi ustnej i bezpośredniej interakcji z decydem²¹. Podobną sposobność do osobistego kontaktu z urzędnikiem, ustnej formy komunikacji, warto stworzyć podatnikom w procedurach podatkowych, poprzez rozmowy telefoniczne, wideokonferencje, spotkania osobiste. Regulacja O.p. w odpowiednim odczytaniu nie tylko nie stoi temu na przeszkodzie, ale wręcz sprzyja tworzeniu i używaniu takich kanałów komunikacji. Zasada pisemności postępowania podatkowego (art. 126 O.p.) nie powinna być rozumiana jako tamująca możliwość bezpośredniego kontaktu. Natomiast kontakt taki powoduje, że w wyższym stopniu zostają zrealizowane zasady zaufania (art. 121 O.p.) i czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 O.p.). Zasady te więc stanowią normatywną podstawę do jego podejmowania.

W zaferowaniu uczestnikom sposobności do tego, by mówić i być słuchanym, leży tyleż ważna, być może nawet najważniejsza, co rzadko dostrzegana zaleta zastosowania alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych. Metody takie – zwłaszcza negocjacje i mediacja – były ujęte w projekcie nowej ordynacji podatkowej – i podzieliły jej los: nie zostały wprowadzone²². Ponad wszelkie kon-

kretnie korzyści, jakie może dać ich zastosowanie, nadrzędna jest taka, że metody alternatywne stwarzają podatnikom i organom podatkowym znakomitą okazję do merytorycznej rozmowy²³. W ten sposób zresztą procedura podatkowa zostaje „inkrustowana” elementami kontradiktoryjności, albo raczej latentny kontradiktoryjny jej charakter zostaje wydobyty na światło dzienne. Procedury ADR są oparte na uświadomionym rozpoznaniu, że sprawy podatkowe są faktycznie sporne już na etapie postępowania podatkowego, czyli wtedy, gdy formalnie organ podatkowy nie jest przeciwnikiem procesowym strony, lecz bezstronnym, obiektywnym i wyposażonym we władztwo administracyjne gospodarzem postępowania. To ważne, ponieważ z badań wynika preferencja uczestników dla procedur kontradiktoryjnych, znowu za sprawą prawa „głosu”, jakie dostają i jakie realizują w takich procedurach²⁴.

Postępowanie sądowoadministracyjne jest z kolei także formalnie zbudowane na zasadzie kontradiktoryjności. Znajduje ona szczególnie wyraz w rozprawie. Podczas rozprawy strony mają sposobność do wypowiedzi, mogą „zgłaszać ustnie swoje żądania i wnioski”, „składać wyjaśnienia” oraz „wskazywać podstawy prawne i faktyczne swych żądań i wniosków” (art. 106 § 2 ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁵). Rozprawa powinna być traktowana jako niezwykle wartościowa,

budująca poczucie sprawiedliwości uczestników postępowania, okazja do wyrażenia swojego stanowiska i – po prostu – wyrażenia siebie. Jak głosi stary, klasyczny cytat z wyroku sądu amerykańskiego będący mottem tego tekstu, każdy ma prawo do swojego „dnia w sądzie” – do aktywnej obecności, wyłożenia swoich racji, zaistnienia w procedurze jako osoba broniąca swoich praw.

Niestety w dobie pandemii rozprawy są w sądach administracyjnych powszechnie zastępowane posiedzeniami niejawnymi. Stronom oferuje się, niejako „w zamian”, sposobność dodatkowej wypowiedzi na piśmie. Praktyka ta jest oparta na rozszerzającej wykładni i zastosowaniu art. 15zszs4 ust. 3 ustawy z 2.03.2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych²⁶ – już z tego powodu zasługuje na krytykę²⁷. Jest ona jednak niepożądana nie tylko z punktu widzenia konstytucyjnej zasady jawności, ale także dlatego, że oddziałuje niekorzystnie na sprawiedliwość proceduralną pojętą subiektywnie. Niezadowolenie podatników i ich pełnomocników, jakie wywołuje brak rozpraw, dobitnie potwierdza ustalenia psychologii społecznej. Pokazuje bowiem, że uczestnikom postępowania szalenie zależy na możliwości wypowiedzenia się w formie ustnej, tak, by byli słuchani przez decydentów i w warunkach kontradiktoryjności.

6. Podsumowanie

Dyscyplina podatkowa jest zależna od wielu czynników. Wśród nich ważne miejsce zajmuje poczucie podatników, że w procedurach, których są uczestnikami, są traktowani sprawiedliwie. Poczucie to można budować między innymi przez stworzenie uczestnikom okazji do wyrażenia ich stanowiska w warunkach, w których stanowisko to zostanie wysłuchane przez decy-

denta (organ podatkowy lub sąd administracyjny).

Twierdzenia powyższe – chociaż odwołujące się do naturalnego, powszechnego ludzkiego doświadczenia – nie są oparte tylko na *folk psychology*, domysłach i przesądach. To ustalenia nauk społecznych, za którymi stoją „twarde” dane empiryczne. Wiedza o nich może i powinna dać urzędnikom i sędziom asumpt do możliwie jak najszerzego „otwierania” procedur na bezpo-

średni udział podatników. To obowiązek prawny i moralny, ale także po prostu nakaz pragmatyczny, mówiąc po kantowsku – imperatyw hipotetyczny. Jeżeli chcemy osiągnąć cel w postaci dyscypliny podatkowej, powinniśmy słuchać podatników. ↪



**DR HANNA
FILIPCZYK,
UNIWERSYTET
W BIAŁYMSTOKU**

1_ Mason v. Eldred, 73 U.S. (6 Wall.) 231, 239 (1867).

2_ Por. M.E. Bayes, *Procedural Justice*, Springer 1990, s. 3; L.B. Solum, *Procedural Justice*, University of San Diego, Public Law and Legal Theory Research Paper Series Research Paper No. 04-02 Spring 2004.

3_ Wyroki z: 11.05.2004 r., K 4/03; 14.06.2006 r., K 53/05. Zob. także M. Rymaszewski, *Zasada sprawiedliwości proceduralnej w postępowaniu podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2013, nr 4, s. 29-45.

4_ Zob. np. wyrok z 8.04.2014 r., SK 22/11.

5_ Zob. m.in. wyroki z: 21.07.2009 r., K 7/09; 12.04.2012 r., SK 30/10; 8.04.2014 r., SK 22/11; 2.10.2006 r., SK 34/06. Podobny standard normatywny obowiązuje na gruncie art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw i Podstawowych Wolności oraz art. 41 Karty Praw Podatkowych (por. D. Dominik-Ogińska, *Rzetelny proces a VAT*, *Przegląd Podatkowy* 2020, nr 4, s. 9-23).

6_ Ta zbieżność to nic dziwnego. Dość powiedzieć, że to ludzie określają lub stwierdzają (wybór słowa zależy od stanowiska filozoficznego), co jest sprawiedliwe obiektywnie.

7_ Z punktu widzenia normatywności nie tylko prawa (zob. np. wyrok TK z 11.06.2002 r., SK 5/02), ale filozofii politycznej, prawo to jest uniwersalnie uznawane za przynależne sprawiedliwości proceduralnej jako jeden z jej filarów (por. np. M.E. Bayes, *Procedural Justice*, s. 39; L.B. Solum, *Procedural Justice*, s. 9 i nast. w sprawie tzw. „Zasady Partycypacji” i jej nieredukowalnej wartości).

8_ E.A. Lind, T.R. Tyler, *The Social Psychology of Procedural Justice*, Springer 1988, s. 1. Autorzy powołują się na prace nestorów tej problematyki, Johna Thibaut i Laurensa Walkera (J. Thibaut, L. Walker, *Procedural Justice: a Procedural Analysis*, Nowy Jork 1975).

9_ E.A. Lind, T.R. Tyler, *The Social...*, s. 1.

10_ Por. L.B. Solum, *Procedural...*, s. 8: „Procedural justice is the route to reconciliation with substantive error”.

11_ E.A. Lind, T.R. Tyler, *The Social...*, s. 76.

12_ Zob. zwłaszcza T.R. Tyler, *Why People Obey the Law: Procedural Justice, Legitimacy and Compliance*, New Haven-London 1990 – pracę przedstawiającą wyniki dużego, przeprowadzonego w Chicago badania czynników wpływających na poziom przestrzegania prawa.

13_ Zob. E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, Cambridge University Press 2007.

14_ Zob. także T.R. Tyler, *Why People Cooperate. The Role of Social Motivations*, Princeton University Press 2011, *passim*.

15_ Zob. E.A. Lind, T.R. Tyler, *The Social...*, s. 85 i nast. Zob. także M. Wenzel, *Tax Compliance and the Psychology of Justice: Mapping the Field*, (w:) V. Braithwaite (red.), *Taxing Democracy: Understanding Tax Avoidance and Evasion*, Routledge 2003.

16_ E.A. Lind, T.R. Tyler, *The Social...*, s. 101.

17_ Tamże.

18_ Tamże, s. 101.

19_ T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: O.p.

20_ M. Rymaszewski, *Dowód z przesłuchania w procedurze podatkowej*, rozdział V.2, WKP 2019, LEX/el. Zob. także M. Rymaszewski, *Zasada...*, *passim*, gdzie Autor analizuje zwłaszcza naruszenia sprawiedliwości proceduralnej.

21_ Nawet jeśli nie jest to wymóg prawny: „prawo do wysłuchania nie wymaga czynności z faktycznym, fizycznym udziałem strony, a realizowane jest również w formie pisemnej” (wyrok NSA z 5.07.2018 r., II OSK 2003/16).

22_ Zob. projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z 6.10.2017 r., zwłaszcza rozdział 10 i 11 działu III, <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> [dostęp: 24.03.2021].

23_ Projekt nowej ordynacji podatkowej podlegał konsultacjom m.in. z urzędnikami. Jeden z nich w anonimowej wypowiedzi odniósł się krytycznie do propozycji wprowadzenia mediacji podatkowej, wskazując, że „postępowanie podatkowe to nie warsztaty komunikacji interpersonalnej”. To podejście zupełnie błędne i – mam nadzieję – odosobnione.

24_ Zob. np. E.A. Lind i T.R. Tyler, *The Social...*, s. 33-35.

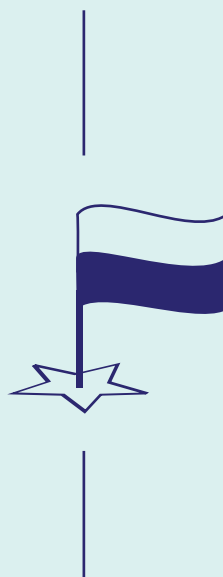
25_ T.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 ze zm.

26_ T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1842 ze zm.

27_ Zob. H. Filipczyk, *Rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym na podstawie art. 15zsz4 ust. 3 „Tarczy” w świetle zasady jawności postępowania sądowego*, *Przegląd Podatkowy* 2021, nr 5, w druku.

Polski ślad.

Sprawy VAT polskich doradców podatkowych przed Trybunałem Sprawiedliwości



Wraz z wejściem Polski do UE polscy doradcy podatkowi stali się pełnomocnikami w sprawach rozstrzyganych przez Trybunał Sprawiedliwości. Jubileusz 25-lecia zawodu jest więc dobrą okazją do podsumowania spraw z udziałem polskich doradców podatkowych przed Trybunałem w obszarze podatku od wartości dodanej oraz podsumowania wpływu, jakie te sprawy miały na krajobraz prawa podatkowego.

DR PAWEŁ MIKUŁA, DORADCA PODATKOWY

Samorząd doradców podatkowych obchodzi 25-lecie swojego istnienia w Polsce. Jego utworzenie ukonstytuowało nowy zawód zaufania publicznego wykonywany przez specjalistów w relatywnie wąskiej dziedzinie. Sposób wykonywania tego zawodu, rynek doradztwa podatkowego, podział i zakres faktycznej specjalizacji dalece ewoluowały przez ostatnie 25 lat. Zmieniały się również role doradców podatkowych w ramach prawnych procedur zmierzających do rozstrzygania sporów podatkowych. Wpływ na tę ewolucję miało również przystąpienie Polski do Unii Europejskiej w związku z unijną harmonizacją systemów podatkowych. Wszak polscy doradcy podatkowi stali się pełnomocnikami w sprawach rozstrzyganych przez Trybunał Sprawiedliwości UE. Jubileusz jest więc dobrą okazją do podsumowania spraw z udziałem polskich doradców podatkowych przed Trybunałem w obszarze podatku od wartości dodanej (gdzie poziom harmonizacji jest najgłębszy) oraz podsumowania wpływu, jakie te sprawy miały na krajobraz prawa podatkowego.

Specjaliści w dziedzinie efektywnego działania mawiają, że to tylko może być zrobione, co może być zmierzone. Jeżeli więc zakładanym przez kogoś celem miałyby być osiągnięcie pokaznej liczby polskich doradców podatkowych w sporach przed Trybunałem, to z czystym sumieniem orzec można, że cel taki został osiągnięty. Od 1 maja 2004 roku zapadło 131 wyroków¹ na skutek polskich pytań prejudycjalnych we

wszystkich dziedzinach prawa, z czego 54 wyroki zapadły w sprawach podatkowych, a w tym 45 w dziedzinie VAT². W tej grupie zaś w 27 sprawach (60%) podatnika reprezentował przynajmniej 1 doradca podatkowy³. Jeżeli wziąć pod uwagę 63 polskie sprawy podatkowe zapadłe do końca 2020 r., to 56 osób będących doradcami podatkowymi występowało w roli pełnomocników polskich podatników spośród 89 wszystkich osób wykonujących zawód zaufania publicznego występujących w tej roli⁴. Widać zatem, że doradcy podatkowi cieszą się wybitnym zaufaniem, gdy chodzi o reprezentowanie podatników przed najwyższymi organami wymiaru sprawiedliwości.

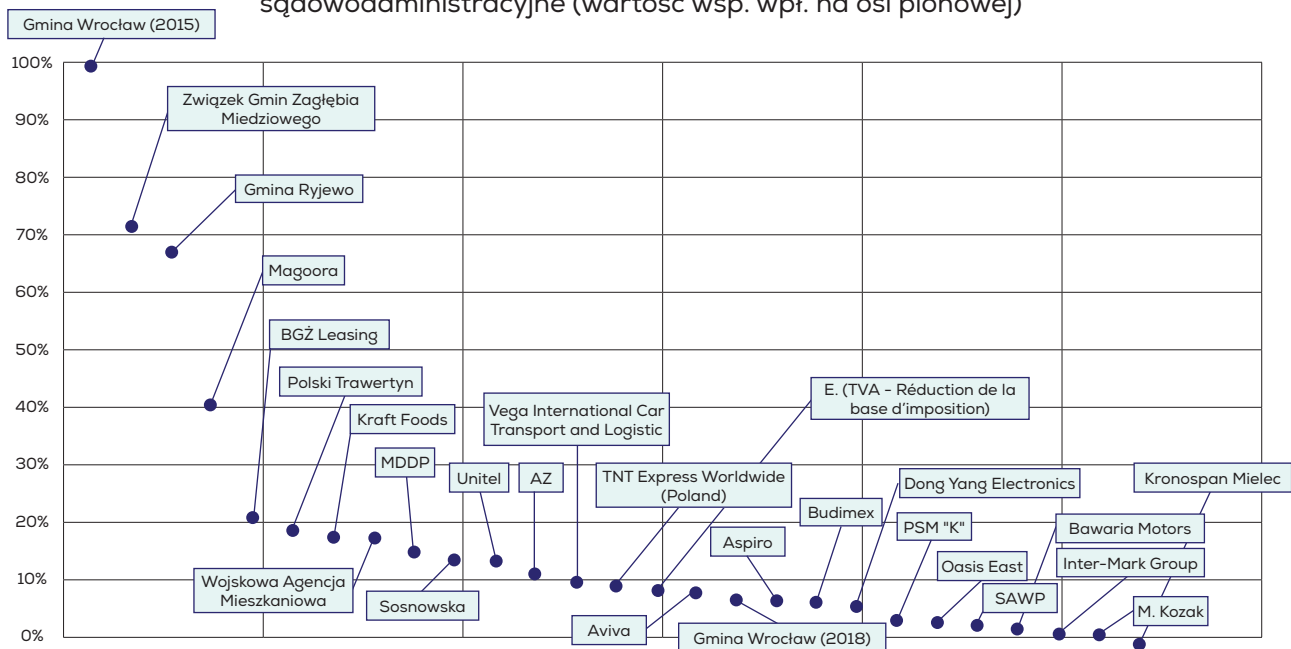
Wśród doradców podatkowych reprezentujących polskich podatników przed Trybunałem w sprawach VAT najczęściej rolę tę pełnił Jerzy Martini (5 razy), w drugiej kolejności Tomasz Michalik (4 razy), Adam Bartosiewicz (2 razy) oraz Małgorzata Militz (2 razy). Pozostali pełnomocnicy z samorządu doradców podatkowych w sprawach w tej dziedzinie występowali nie więcej niż 1 raz. Patrząc z perspektywy wpływu rozstrzygnięcia na podatnika będącego stroną danego postępowania, to 17 wyroków Trybunału zakończyło się pomyślnym orzeczeniem (lub raczej pomyślnym), a 10 wyroków negatywnym (lub raczej negatywnym). Sprawy pozytywnie zakończone stały się udziałem w takiej samej liczbie wszystkich czworga imieniem wymienionych doradców (po 2 sprawy J. Martiniego, T. Michalika, A. Bartosiewicza oraz M. Militz).

Nie sama pomyślność podatników ma jednak znaczenie. Gdyby

chcieć zmierzyć wpływowość poszczególnych wyroków, to zadanie takie okazuje się niełatwe. Trzeba bowiem uwzględnić, że obszary tematyczne rozstrzyganych spraw układają się na bardzo szerokim horyzoncie różnorodności „branżowej”. Dlatego też niektóre wyroki mają większe znaczenie (bo dana branża jest szersza, o większej liczbie sporów), a niektórych wpływ jest mniejszy (bo dotyczą niewielkiej branży). Branżą wzbudzającą najwięcej kontrowersji pod kątem VAT okazała się być ta dotycząca jednostek sektora publicznego (4 wyroki – Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, Gmina Ryjewo, Gmina Wrocław 2018, Gmina Wrocław 2015), zaraz przed szeroko rozumianą branżą finansową (wyroki w sprawach Aviva, Aspiro, BGŻ Leasing). Poza tym pozostają wyroki, które mają taki charakter, że dotyczą szerokiej rzeszy podatników VAT bez względu na branżę albo wręcz przeciwnie – dotyczą branż bardzo wąskich (PSM „K” – wysokość VAT w relacji do opłat egzekucyjnych, SAWP – opodatkowanie odnoszące się do opłat związanych z prawami autorskimi, TNT Express Worldwide – moment powstania obowiązku podatkowego w usługach transportowych, Bawaria Motors – procedura szczególna marży do samochodów używanych).

Pamiętając, że może to być obraz nieco zniekształcony tą właśnie branżową specyfiką, statystycznie rzecz biorąc, trzeba odnotować jednak, że 10 najczęściej powoływanych spraw w polskim orzecznictwie sądów administracyjnych to w kolejności następujące: Gmina Wrocław 2015 (podmiotowość jednostek budżeto-

Współczynnik wpływu polskich spraw VAT na polskie orzecznictwo sądowo-administracyjne (wartość wsp. wpł. na osi pionowej)



wych), Magoora (odliczenie VAT od zakupów samochodowych), Sosnowska (kaucja przy zwrocie VAT), BGŻ Leasing (ubezpieczenie z leasingiem), Polski Trawertyn (warunki formalne odliczenia VAT), Gmina Ryjewo (zmiana przeznaczenia a korekta wieloletnia), Kraft Foods (obowiązki formalne przy odliczeniu VAT), Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (odliczenie 100% od zakupów mieszanych), MDDP (odliczenie pomimo zwolnienia), Wojkowska Agencja Mieszkaniowa (media przy wynajmie)⁵. Nawet przy uwzględnieniu czasu, który minął od dnia wydania danego wyroku, „współczynnik wpływu”⁶ na polskie orzecznictwo tych rozstrzygnięć zmienia wprawdzie podium (wówczas 3 pierwsze wyroki to te dotyczące jednostek publicznych), ale 10 najpierwszych wyroków pozostaje takie samo. Interesującą obserwacją jest również to, że najbardziej drastyczny spadek współczynnika wpływu obserwujemy pomiędzy 4 a 5 w kolejności wyrokiem (zob. tabela).

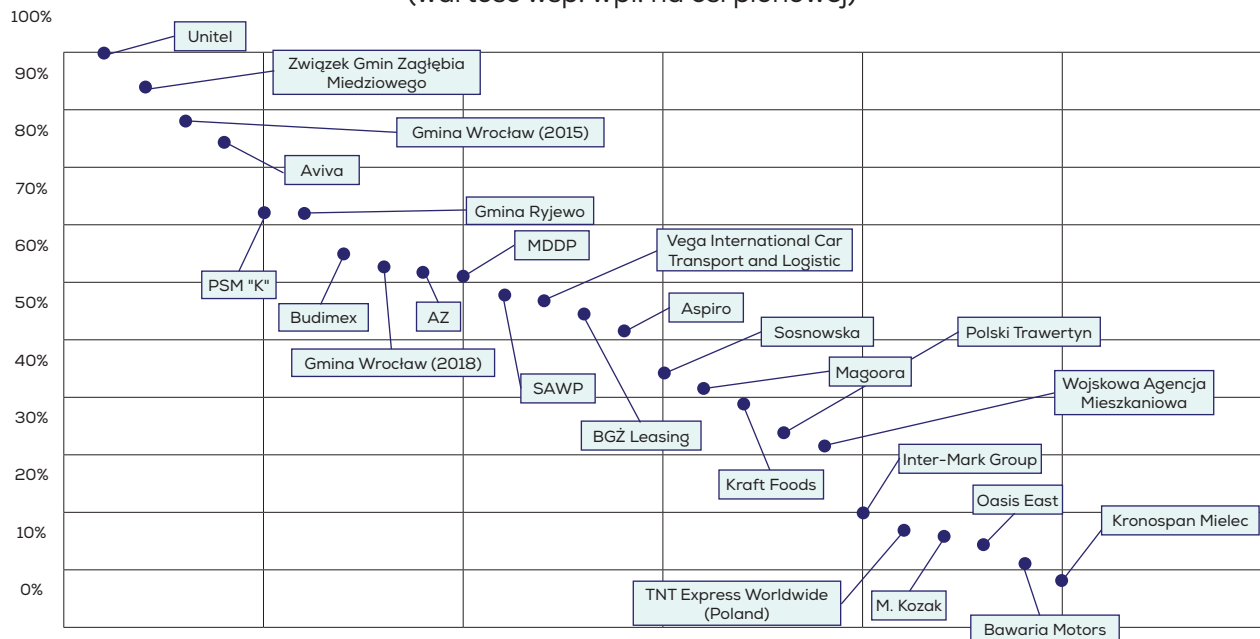
Ten obraz nieco inaczej wygląda, jeżeli weźmie się pod uwagę liczbę powołań polskich spraw przez TSUE w innych dokumentach tego właśnie sądu. Takie spojrzenie abstrahuje w pewnym stopniu od „znieskształcenia branżowego”, a przydaje większą wagę kwestiom merytorycznym: temu, na ile dane orzeczenie wniosło wartość w dyskusję na tematy istotne w obszarze prawa unijnego. Tutaj najbardziej wpływała dziesiątka z uwzględnieniem czynnika czasu wygląda następująco⁷: Unitel (stawka 0% w eksporcie przy podejrzeniu oszustwa), Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (odliczenie 100% od wydatków mieszanych), Gmina Wrocław 2015 (podmiotowość jednostek budżetowych), Aviva (zwolnienie niezależnej grupy osób), PSM „K” (wysokość VAT w relacji do opłat egzekucyjnych), Gmina Ryjewo (zmiana przeznaczenia a korekta wieloletnia), Budimex (protokół jako zakończenie usług), Gmina Wrocław 2018 (wyłączenie gminy opodatkowane VAT), AZ (różnicowanie

stawki VAT na artykuły spożywcze), MDDP (prawo do odliczenia przy jednoczesnym zwolnieniu).

Badając sprawę ponownie z punktu widzenia personaliów, uczestnictwem w 3 najbardziej wpływowych w Polsce statystycznie sprawach mogą pochwalić się następujący doradcy podatkowi: Lesław Mazur, Krzysztof Sachs, Artur Błędowski, A. Januszkiewicz (Gmina Wrocław 2015), Paweł Kaźmierczak (niesamodzielnie; Związek Gmin Zagłębia Miedziowego), Bartosz Rasz (niesamodzielnie; Gmina Ryjewo). Biorąc pod uwagę wskazaną wyżej perspektywę unijną, w 3 najbardziej wpływowych sprawach uczestniczyli następujący doradcy podatkowi: Andrzej Nikończyk (Unitel), Paweł Kaźmierczak (niesamodzielnie; Związek Gmin Zagłębia Miedziowego), Lesław Mazur, Krzysztof Sachs, Artur Błędowski, A. Januszkiewicz (Gmina Wrocław 2015).

Po tej liczbowej analizie można pozwolić sobie na subiektywny wybór najważniejszych polskich

Współczynnik wpływu polskich spraw VAT na orzecznictwo TSUE
(wartość wsp. wpł. na osi pionowej)



spraw przed Trybunałem, które z konieczności ograniczyć wypada do trzech. Taki wybór zawsze zależy od przyjętych kryteriów. Przyjmując jednak za kryterium merytoryczne znaczenie wyroku dla wykładni norm regulujących opodatkowanie VAT, można argumentować, że wybór powinien paść na: sprawę MDDP, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego oraz Unitel.

Pierwsza wymieniona sprawa (MDDP, pełnomocnik doradca podatkowy T. Michalik) doprowadziła do orzeczenia, w którym Trybunał zarysował z większą niż uprzednio precyzją zakres możliwości powoływania się na przepisy unijnej dyrektywy przez podatnika przeciwko państwu członkowskiemu. Wyjaśniono tu, że powoływanie się takie nie może być wybiórcze. Podatnik mianowicie nie może powoływać się na dyrektywę celem skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego, zachowując jednak prawo do zwolnienia swoich czynności na podstawie prawa krajowego.

Skutkiem drugiej sprawy (Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, pełnomocnik doradca podatkowy Paweł Kaźmierczak, niesamodzielnie) Trybunał doprecyzował (a w pewnym zakresie, jak można argumentować, zmienił) swoje uprzednie podejście do prawa do odliczenia VAT od zakupów związanych jednocześnie z działalnością opodatkowaną VAT, jak również z działalnością pozostającą poza zakresem opodatkowania. Choć przed tym rozstrzygnięciem względnie czytelnym na podstawie orzecznictwa pozostawało prawo do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości w braku szczegółowych przepisów w prawie krajowym, to po tym wyroku już takiej możliwości nie ma. Sprawa Unitel zaś (pełnomocnik doradca podatkowy A. Nikończyk), wprowadziła nieekspozowana wyraźnie w literaturze, powinna być uznana za sprawę o fundamentalnym znaczeniu dla pojęcia oszustwa w sprawach VAT. Orzeczenie to definiuje i ogranicza to pojęcie do takiego działania, które

może zagrozić prawidłowemu funkcjonowaniu unijnego systemu VAT, a nie jakiegokolwiek innego systemu normatywnego – jak np. systemu podatkowego kraju trzeciego (czy też innym systemom normatywnym).

Niezależnie od analiz ilościowych lub jakościowych każda z 27 spraw polskich doradców podatkowych przed TSUE w obszarze VAT jest interesująca oraz pozostawiła swój istotny ślad: wiele z nich powodowało zmiany legislacyjne w Polsce, inne fundamentalnie zmieniały kierunki linii orzeczniczych, niektóre spowodowały wydanie uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego lub utratę przez nie faktycznej mocy, a znaczna większość z nich zakorzeniła się w świadomości specjalistów opodatkowania VAT jako synonimy określonych, oczywistych i czytelnych reguł dla osób zajmujących się opodatkowaniem VAT. ↪



DR PAWEŁ MIKULA,
DORADCA PODATKOWY

Tabela 27 spraw z udziałem polskich doradców podatkowych przed TSUE w sprawach VAT

* **Współczynnik wpływu danego wyroku na orzecznictwo polskich sądów administracyjnych (oraz częściowo na doktrynę).** Współczynnik ten ustalono jako sumę liczby „orzeczeń cytujących” dany wyrok wg systemu informacji prawnej LEX oraz łącznej liczby „analiz, glos, omówień, publikacji cytujących” występujących w LEX przy danym wyroku oraz liczby orzeczeń na orzeczenia.nsa.gov.pl, które zawierają frazę będącą sygnaturą danego wyroku TSUE podzielona przez liczbę dni, która minęła od daty wydania danego wyroku do dnia 28.02.2021 roku (im więcej czasu minęło, tym więcej cytowań należy bowiem oczekiwać).

** **Współczynnik wpływu danego wyroku na orzecznictwo TSUE.** Współczynnik ten ustalono jako liczbę dokumentów Trybunału, w których występuje sygnatura danego wyroku podzieloną przez liczbę dni, która minęła od daty wydania danego wyroku do 28.02.2021 roku z pominięciem dwóch pierwszych wyników (gdyż te wyroki, jak zapadłe niedawno, zniekształcają wynik poprzez nieuwzględnienie czynnika czasu).

	Oznaczenie	Sygn.	Data	*	**	Tematyka	Pełnomocnik – doradca podatkowy	Czy rozstrzygnięcie pozytywne dla podatnika będącego stroną?
1	E. (TVA - Réduction de la base d'imposition)	C-335/19	15.10.2020	10%	322%	Polska ulga na zle długi niezgodna z prawem unijnym	Adam Bartosiewicz	Tak
2	Dong Yang Electronics	C547/18	05.05.2020	7%	105%	Spółka zależna jako stałe miejsce prowadzenia działalności	Michał Goj, Tomasz Dziadura, Izabela Rymanowska, Dorota Pokrop	Tak
3	Unitel	C-653/18	17.10.2019	15%	100%	Odmowa stawki 0% w eksporcie ze względu na podejrzenie oszustwa	Andrzej Nikończyk	Tak
4	Vega International Car Transport and Logistic	C-235/18	15.05.2019	11%	57%	Pojęcie dostawy towarów w kontekście kart paliwowych	Justyna Pomorska-Porębska	Nie
5	Związek Gmin Zagłębia Miedziowego	C-566/17	08.05.2019	72%	94%	Wydatki „mieszane” a odliczenie VAT naliczonego 100%	Paweł Kaźmierczak (niesamodzielnie)	Nie
6	Budimex	C-224/18	02.05.2019	8%	65%	Formalny protokół jako moment zakończenia usług budowlanych	Małgorzata Militz	Raczej tak
7	PSM „K”	C-214/18	10.04.2019	5%	72%	Podatek VAT zawarty w opłatach egzekucyjnych	Jerzy Martini (niesamodzielnie)	Nie

8	Gmina Ryjewo	C-140/17	25.07.2018	68%	72%	Korekta wieloletnia VAT w gminach w przypadku zmiany przeznaczenia wydatków na działalność gospodarczą	Bartosz Rasz (niesamodzielnie)	Tak
9	Gmina Wrocław (2018)	C-665/16	13.06.2018	8%	63%	Opodatkowanie VAT wyłączenia gminy na prawach powiatu z nieruchomości na rzecz Skarbu Państwa, gdy nadal de facto nieruchomością dysponuje ta sama j.s.t.	Jerzy Martini (niesamodzielnie)	Nie
10	AZ	C-499/16	09.11.2017	13%	62%	Różnicowanie stawki VAT na artykuły spożywcze w zależności od terminu przydatności do spożycia	Maria Kukawska (niesamodzielnie)	Raczej nie
11	Aviva	C-605/15	21.09.2017	10%	85%	Zwolnienie usług świadczonych przez niezależne grupy osób	Jerzy Martini	Nie
12	SAWP	C-37/16	18.01.2017	4%	58%	Pobieranie opłat od producentów i importerów nośników i urzędzeń do zapisu jako wynagrodzenie za świadczenie usług świadczonych przez twórców	Aldona Załęska, Tomasz Michalik	Tak
13	Aspiro	C-40/15	17.03.2016	8%	52%	Zwolnienie usług likwidacji szkód	Marta Szafranowska, Tomasz Michalik, Michał Spsychalski	Nie
14	Gmina Wrocław (2015)	C-276/14	29.09.2015	100%	88%	Podmiotowość jednostki budżetowej na gruncie VAT	Lesław Mazur, Krzysztof Sachs, Artur Błędowski, A. Januszkiewicz	Tak
15	Wojskowa Agencja Mieszkaniowa	C-42/14	16.04.2015	19%	32%	Wynajem lokalu wraz z dostawą mediów jako świadczenia kompleksowe	Łukasz Adamczyk (niesamodzielnie)	Raczej tak

16	MDDP	C319/12	28.11.2013	17%	61%	Brak możliwości skorzystania z prawa do odliczenia przy jednoczesnym zwolnieniu usług edukacyjnych ze względu na niezgodność przepisów krajowych z Dyrektywą VAT	Tomasz Michalik	Raczej nie
17	TNT Express Worldwide (Poland)	C-169/12	16.05.2013	11%	18%	Moment powstania obowiązku podatkowego dla usług transportu i spedycji niezgodny z Dyrektywą VAT	Małgorzata Militz, Zdzisław Modzelewski	Tak
18	BGŻ Leasing	C-224/11	17.01.2013	22%	55%	Usługa leasingu oraz ubezpieczenia jako świadczenie złożone	Tomasz Rolewicz, Marcin Chomiuk	Tak
19	M. Kozak	C-557/11	25.10.2012	2%	16%	Własne usługi transportowe a usługi świadczone przez biuro podróży na podstawie zasad marży	Adam Bartosiewicz, Ryszard Kamiński	Tak
20	Bawaria Motors	C-160/11	19.07.2012	3%	12%	Stosowanie procedury marży do samochodów używanych, od których zbywca odliczył podatek naliczony w części	Michał Zajęc (niesamodzielnie)	Nie
21	Polski Trawertyn	C-280/10	01.03.2012	20%	34%	Możliwość odliczenia VAT z faktur wystawionych na wspólników oraz na spółkę przed jej rejestracją	Marek Pawlik	Tak
22	Kraft Foods	C-588/10	26.01.2012	19%	40%	Obowiązki formalne przy korekcie VAT in minus	Piotr Żurowski (niesamodzielnie)	Raczej nie
23	Inter-Mark Group	C-530/09	27.10.2011	2%	20%	Miejsce świadczenia usług tworzenia oraz udostępniania stoisk wystawowych na targach i wystawach	Paweł Kuźmiak	Raczej tak

24	Kronospan Mielec	C-222/09	07.10.2010	1%	8%	Miejsce świadczenia usług badania emisji w celu wytworzenia nowych wartości	Tomasz Michalik (niesamodzielnie)	Tak
25	Oasis East	C-395/09	30.09.2010	4%	15%	Wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia usług z „rajów podatkowych”	Jerzy Martini, Marek Wojda	Tak
26	Magoora	C-414/07	22.12.2008	42%	42%	Ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabyci związanych z samochodami osobowymi w kontekście klauzuli stand-still	Jerzy Martini, Zbigniew Liptak	Tak
27	Sosnowska	C-25/07	10.07.2008	15%	45%	Uzyskanie zwrotu VAT pod warunkiem wpłaty kaucji	Marian Sworobowicz	Tak

1_ Do 28.02.2021 r.

2_ Dane według odpowiednich kryteriów oznaczonych w formularzu wyszukiwania na stronie Trybunału Sprawiedliwości – curia.eu.

3_ Dane na podstawie treści wyroków TSUE zamieszczonych na stronie Trybunału Sprawiedliwości (curia.eu), zgodnie z którymi dana osoba przedstawiła swoje uwagi w sprawie, pełniąc rolę doradcy podatkowego. 27 spraw dotyczących VAT, które są w orbicie zainteresowania niniejszego artykułu, zostały wyznaczone poprzez odpowiednie kryteria wyszukiwania

na stronie curia.eu (wyroki, w okresie od 1.05.2004 r. do 28.02.2021 r., w dziedzinie VAT, z polskim pochodzeniem pytania prejudycjalnego).

4_ Dane według kryteriów nieco innych, zastosowanych w raporcie LEX: „Polskie sprawy podatkowe przed TSUE: rozstrzygnięcia, pełnomocnicy i kancelarie”, opubl. LEX/el. 2020.

5_ Kolejność ustalono według liczby stanowiącej sumę liczby „orzeczeń cytujących” dany wyrok wg systemu informacji prawnej LEX oraz łącznej liczby „analiz, glos, omówień, publikacji cytujących” wg

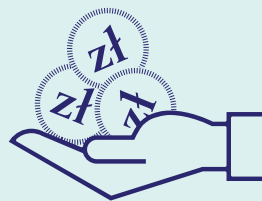
LEX i liczby orzeczeń na orzeczenia.nsa.gov.pl, które zawierają frazę będącą sygnaturą danego wyroku TSUE.

6_ Współczynnik wpływu został skonstruowany jako suma opisana w poprzednim przypisie podzielona przez liczbę dni, która minęła od daty wydania danego wyroku do dnia 28.02.2021 roku (im więcej czasu minęło, tym więcej cytowań należy bowiem oczekiwać).

7_ Co do szczegółów odnoszących się do „Współczynnika wpływu danego wyroku na orzecznictwo TSUE” zobacz wyjaśnienie w tabeli poniżej.

Prolegomena do problematyki

opodatkowania konfiskacyjnego



Problematyka granic opodatkowania, rozumianych bądź to jako optymalny, bądź to jako maksymalny poziom redystrybucyjnej aktywności państwa realizowanej za pomocą systemu podatkowego (inaczej – granice opodatkowania makro), lub też jako najwyższy, akceptowalny z punktu widzenia racjonalnie działającej jednostki (podatnika), jest przedmiotem szerokiego zainteresowania w piśmiennictwie podatkowym wielu krajów.

I.

Dyskusja na temat granic opodatkowania koncentruje się wokół kilku znaczących w tym zakresie pojęć. Pierwsze z nich to pojęcie opodatkowania optymalnego, co jest rozumiane jako opodatkowanie na poziomie społecznie akceptowalnym i korzystnym dla rozwoju społeczno-gospodarczego państwa. Drugie to pojęcie opodatkowania ekscesywnego, sięgającego swoim poziomem granicy akceptowalności w społeczeństwie i prowadzącym – na dłuższą metę – do perturbacji w gospodarce (nadmierny drenaż fiskalny), a także do nasilenia się oporu podatkowego. Trzecie to pojęcie opodatkowania konfiskacyjnego, które można uznać za formę pozbawiania podatników majątku za pomocą skonstruowanych w określony sposób podatków.

Wszystkie te pojęcia mają nie do końca określone granice, ale z pewnością pozostają ze sobą w określonych relacjach. W przyjętej konwencji znaczeniowej opodatkowaniem optymalnym nie będzie na pewno opodatkowanie ekscesywne ani tym bardziej konfiskacyjne. Z kolei opodatkowanie konfiskacyjne można z pewnością uznać za przypadek (skrajny) opodatkowania ekscesywnego.

Złożoność gospodarki, a także znaczna liczba podatników o zróżnicowanej sytuacji gospodarczej i majątkowej powodują, że ocena optimum ciężaru podatkowego, ekscesywności, a nawet konfiskacyjności opodatkowania stwarza istotne trudności. Podatek tej samej wysokości może być względnie akceptowalny dla jednej grupy podatników, a ekscesywny bądź nawet konfiska-

cyjny dla podatników należących do innej grupy.

Współcześnie słowo „konfiskata” ma zazwyczaj znaczenie ograniczone do kontekstu, w jakim występuje w prawie karnym (gdzie znalazła wyraz instytucjonalny). Tymczasem słowo konfiskata jest złożeniem łacińskich słów „cum” oraz „fisco”, co można tłumaczyć jako „dla państwa”¹. Tak więc w szerszym znaczeniu konfiskata to każde przejście majątku obywatela na rzecz państwa. Trzeba jednak przyznać, że współczesne znaczenie słowa konfiskata wyraźnie odbiega od słownikowego źródłosłowu.

Problematyka granic opodatkowania, a w tym i opodatkowania konfiskacyjnego, pojawiła się w dyskursie politycznym dosyć późno, bowiem do połowy XX w. uważano, że najlepszym strażnikiem zachowania równowagi między interesem jednostkowym a interesem publicznym jest parlament. Współcześnie można dowodnie twierdzić, że mechanizmy parlamentarne w aspekcie ochrony podatnika – także przed nadmiernym opodatkowaniem – nierzadko zawodzą.

W państwach, w których pojęcie opodatkowania konfiskacyjnego należy do zestawu pojęć systemu prawa, gdyż zawarte jest w konstytucji bądź aktach rangi konstytucyjnej (w postaci zakazu opodatkowania konfiskacyjnego), intensywność dyskusji nad problemem zakresu tego pojęcia jest w określonej mierze wymuszona potrzebami praktyki prawniczej. Jeśli bowiem obywatel stawia zarzut dotknięcia go podatkiem konfiskacyjnym, to ocena tego zarzutu musi *nolens volens* wiązać

się z uprzednim ustaleniem i spreycyzowaniem (a przynajmniej podjęciem próby) zakresu znaczeniowego tego pojęcia. Istotnym problemem jest zazwyczaj to, że przepisy konstytucyjne mówią jedynie o zakazie opodatkowania konfiskacyjnego, nie przejmując się tym, co to konkretnie ma znaczyć.

W państwach, w których pojęcie opodatkowania konfiskacyjnego jest zaledwie pojęciem języka prawniczego, a może nawet szerzej – języka powszechnego oraz języka nauki o podatkach i prawie podatkowym – dyskusja jest mniej intensywna i raczej stonowana. Nie jest to jednak regułą, gdyż np. we Francji, gdzie koncepcja zakazu opodatkowania konfiskacyjnego nie ma bezpośrednich konotacji w konstytucji, a wypracowana została w orzecznictwie Rady Stanu, dyskusja też jest bardzo żywa². W innych państwach tej grupy punktem wyjścia do dyskusji nad kwestią konfiskacyjności podatków i potrzebą jej unikania bywają rozmaite przepisy konstytucyjne, nawiązujące do takich zasad, jak sprawiedliwość, równość, ochrona własności, swoboda działalności gospodarczej czy – last but not least – zasada demokratycznego państwa prawnego. Zasady zawarte w przepisach konstytucyjnych z powodzeniem służą rekonstrukcji zakazu opodatkowania konfiskacyjnego.

W polskim systemie podatkowym – przynajmniej w ostatnim trzydziestolecu – trudno byłoby wskazać takie sytuacje, w których można byłoby zasadnie podnieść zarzut konfiskacyjności. Nie ogranicza to oczywiście atrakcyjności badań nad tym problemem, tym nie-

mniej nie czyni z niego przedmiotu aktualnego dyskursu prawniczego. W związku z tym ten artykuł można uznać za rodzaj prolegomenów do tytułowej problematyki.

czymś innym niż zapłata podatku w rozumieniu, do którego wszyscy wydają się być przyzwyczajeni, a podatek staje się instytucją o innym niż dotąd charakterze – rodzajem państwowej opresji, kary, szykany

konfiskacyjnego pojawić się może w zasadzie w podatkach typu dochodowego oraz typu majątkowego. Jeśli chodzi o te drugie, to nauka o podatkach zna podział podatków na podatki majątkowe nominalne

Przybliżając relację między majątkiem obywatela i płaconymi przez niego podatkami, trzeba zauważyć, że **każdy podatek prowadzi do pomniejszenia stanu posiadania.**

II.

Przybliżając relację między majątkiem obywatela i płaconymi przez niego podatkami, trzeba zauważyć, że każdy podatek prowadzi do pomniejszenia stanu posiadania majątku jednostki. Wielkość obciążenia podatkowego nie ma tu znaczenia – przynajmniej dopóty, dopóki rozpatruje się skutki zapłaty podatku w krótkim okresie. Nie przeczą bynajmniej tej tezie poglądy, w myśl których podatek jest z majątkiem immanentnie powiązany w tym sensie, że wpływy podatkowe warunkują efektywność ochrony majątku i cieszenia się przez właściciela możliwością niezakłóconego korzystania z majątku. Wydaje się, że między tymi poglądami nie ma jakiejś zasadniczej sprzeczności: funkcjonalne uwikłanie podatków w ochronę własności nie przekreśla bowiem arytmetycznych skutków zapłaty podatku w kontekście środków pieniężnych będących w posiadaniu podatnika przed i po zapłacie podatku³.

Wysokie obciążenie podatkowe powoduje – nawet u osób, które generalnie aprobują konieczność płacenia podatków – powstanie odczucia, że płacone kwoty stają się

czy zaboru, a nawet rabunku mienia. Podatek – dotąd – pobierany, staje się podatkiem „zabieranym”. Tak zmiana ilościowa prowadzi do zmiany jakościowej – nie rozważa się już zasadności płacenia podatku przez podatnika, ale niezasadność odbierania majątku obywatelom.

Moment takiej zmiany oceny sytuacji jest z wielu względów trudno uchwytny. Zazwyczaj wprowadzanie w życie podatków, wobec których można formułować zarzut konfiskacyjności jest starannie argumentowane, nierzadko populistycznymi argumentami trafiającymi do szerokiego elektoratu. Takie argumenty, jak potrzeba opodatkowania sprawiedliwego czy konieczność wyrównania – prawdziwych czy też tylko urojonych – krzywd, cieszą się zazwyczaj sporym powodzeniem.

III.

Pozostawiając na uboczu kwestie aksjologiczne, należy zwrócić uwagę na podstawowe dylematy, jakie towarzyszą poszukiwaniu kryteriów uzasadniających uznanie opodatkowania za konfiskacyjne. Trzeba zauważyć, że kwestia opodatkowania

i realne. Te drugie – realne – miałyby pojawiać się w sytuacji, gdy podatnik nie ma wystarczających zasobów pieniężnych do zapłaty podatku i w związku z tym, aby pozyskać środki pieniężne, zmuszony jest do sprzedaży części majątku⁴.

Powyższe rozróżnienie wydaje się jednak mało przydatne dla celów analitycznych. Nawet niewysoki podatek, którego przedmiotem jest majątek podatnika, może być trudny do zapłacenia w sytuacji, gdy majątek ma przede wszystkim charakter rzeczowy, a na dodatek nie jest (nie może być) wykorzystywany gospodarczo w sposób przynoszący dochody. W związku z tym ten sam podatek majątkowy w zastosowaniu do podatników, u których charakterystyka i struktura posiadanego majątku jest odmienna, może być bądź to podatkiem majątkowym nominalnym, bądź też realnym. Zasadne wydaje się więc wiązanie tego podziału ze skutkami ich działania dla poszczególnych podatników, a nie posługiwanie się nim *a priori* dla klasyfikacji podatków i wyróżniania ich rodzajów.

Poszukując kluczowych dla problematyki opodatkowania

konfiskacyjnego kwestii, należy – w pierwszej kolejności – zadać pytanie, jaki związek z koncepcją opodatkowania konfiskacyjnego ma progresja w podatku dochodowym. W szczególności pytanie brzmi: czy o konfiskacyjnym charakterze podatku świadczyć może wysoka stawka podatkowa krańcowa podatku (tj. stosowana do ostatniego, otwartego przedziału skali podatkowej)?

Odpowiedź na to pytanie nie może być jednoznaczna, a to ze względu na rozmaite techniki podatkowe. Jeżeli w podatku dochodowym zastosowanie znajduje progresja globalna, gdzie do całej kwoty podatku stosuje się stawkę podatkową właściwą dla przedziału, w którym znalazła się konkretna podstawa opodatkowania, wysoka stawka podatkowa implikuje relatywnie wysokie obciążenie podatkowe dochodu. Jeżeli opodatkowanie dochodu ma miejsce przy wykorzystaniu skali opartej na progresji ciągłej (przewidującej stosowanie coraz wyższych stawek dla kolejnych przedziałów podstawy opodatkowania) – obciążenie podatkowe całego dochodu będzie z zasady niższe, niż wynikałoby to z zastosowania marginalnej, najwyższej stawki podatkowej.

Po drugie, wysokość obciążenia podatkowego jednostki zależy od tego, w jakim przedziale skali podatkowej znajdzie się jego dochód. Może być tak, że dochody poszczególnych podatników mieszczą się w całości w niskich bądź średnich przedziałach skali podatkowej; najwyższa stawka podatkowa „podejrzana” o konfiskacyjne oddziaływanie bądź to nie znajdzie zastosowania, bądź stosowana będzie w wyjątkowych wypadkach.

Po trzecie, w nauce o ekonomicznych aspektach podatków wyróżnia się nominalną stopę opodatkowania oraz realną stopę opodatkowania. Stopa nominalna ma postać procentowej relacji między

poziomem dochodu a wysokością płaconego w związku z jego osiągnięciem podatku dochodowego. Dla osób znajdujących się w identycznej sytuacji dochodowej podatek będzie mieć tę samą wysokość, gdyż nominalna stopa opodatkowania jest taka sama.

Jednocześnie wiele podatków dochodowych ma wbudowane we własną strukturę rozmaite ulgi, zwolnienia oraz inne preferencje podatkowe. W związku z tym podstawa opodatkowania będzie, niekiedy znacząco, niższa od kwoty osiągniętego dochodu, a w konsekwencji realna stopa opodatkowania dochodu (relacja między dochodem osiągniętym a podatkiem rzeczywiście zapłaconym) będzie niższa niż stopa nominalna. Tutaj pojawia się pytanie, czy zarzut konfiskacyjności podatku można formułować wówczas, gdy nominalna stopa opodatkowania jest bardzo wysoka, czy też dopiero wówczas, gdy bardzo wysoka jest także realna stopa opodatkowania? I tu pojawia się jeszcze jeden dylemat – czy można uznać podatek za konfiskacyjny tylko wówczas, gdy wszyscy podatnicy dotknięci są skutkami ekstremalnie wysokich stawek podatkowych, czy też można akceptować to, że podatek dla części podatników może być konfiskacyjny, a dla innych – nie? W tym ostatnim wypadku lepiej może byłoby mówić o opodatkowaniu konfiskacyjnym (dotykającym część podatników) niż o podatku o charakterze konfiskacyjnym.

W drugiej kolejności problemem jest zakres elementów składowych systemu podatkowego, które należy uwzględnić przy próbie oceny ewentualnej konfiskacyjności podatku. Niekiedy podatnik płaci bądź to dwa podatki nawiązujące (bezpośrednio lub pośrednio) do jego dochodów, albo też funkcjonuje w systemie zespół podatków – podatek dochodowy oraz podatek majątkowy.

Problem dotyczy tego, czy przy ocenie ewentualnej konfiskacyjności podatku należy rozpatrywać każdy z nich z osobna, czy też trzeba brać pod uwagę ogólne obciążenie dochodu wieloma podatkami dochodowymi, a nawet majątkowymi – i odnosić je do poziomu osiąganego dochodu.

Do rozważenia jest też kwestia uwzględnienia przy ocenie obciążenia podatkowego składek na ubezpieczenia społeczne. Te ostatnie nie są co prawda podatkami, ale bez wątpienia ograniczają dochód pozostający do dyspozycji podatnika. Gdyby je uwzględnić, to należałoby raczej rozważać ewentualną konfiskacyjność całego systemu danin publicznych.

IV.

Trzeci z kolei problem ma charakter fundamentalny i polega na określeniu procentowej granicy obciążenia podatkowego – dla uproszczenia rozważań – pojedynczym podatkiem, której przekroczenie pozwalałoby uznać opodatkowanie za konfiskacyjne.

W ostatnich dziesięcioleciach podejmowano wiele prób wskazania procentowej granicy obciążenia podatkowego, której przekroczenie pozwalałoby na stwierdzenie, że opodatkowanie nabrało charakteru konfiskacyjnego. Trzeba podkreślić, że wspomniane próby nie pozwalają na w pełni obiektywną, dokonaną według jednej miary, charakterystykę poszczególnych przypadków. Wynika to z wielu względów: nieporównywalności rozwiązań normatywnych, zakresu analiz prowadzonych w konkretnych przypadkach przez ciała orzecznicze czy też kwestii tak banalnych, jak sposób sformułowania pytania zadanego sądowi czy trybunałowi w kontekście ewentualnego związania ciała orzeczniczego treścią pytania.

Trzeba zauważyć, że zainteresowanie problematyką opodatkowania

wania konfiskacyjnego jest różne w różnych krajach. W Europie najczęściej uwagi poświęca się temu zagadnieniu we Francji i w Niemczech, natomiast w Ameryce Południowej – szczególnie w Brazylii. Konstytucja Brazylii ma w swojej treści zakaz stosowania podatków ze skutkiem konfiskacyjnym (Artykuł 150.IV Konstytucji Brazylii z 1988 r.). Moc tej zasady podnosi zastrzeżenie, że zakaz ten obowiązuje „bez uszczerbku dla innych gwarancji przysługujących podatnikowi”. Ogólna formuła zawarta w konstytucji budzi z naturalnych przyczyn wątpliwości co do tego, co oznacza „skutek konfiskacyjny”. Sama zasadność operowania pojęciem „opodatkowanie konfiskacyjne” też budzi – jak się wydaje – wątpliwości, czego dowodem jest czasowe usunięcie słowa „konfiskata” z Konstytucji w roku 1978 i ponowne posłużenie się nim w Konstytucji z 1988 r.⁵

W niemieckiej judykaturze z zakresu konstytucyjnego prawa podatkowego uwagę zwraca próba określenia normatywnych granic wysokości obciążenia dochodu podjęta w 1995 r. przez niemiecki Związkowy Trybunał Konstytucyjny – Druga Izba (*Bundesverfassungsgericht*). Trybunał w wyroku z 22 czerwca 1995 r. (2BvR 39/7) uznał, że granica przemowiana przez państwo dochodu jednostki powinna biec na poziomie 50% i tego poziomu nie przekraczać.

Wspomniany wyrok spotkał się z wielkim zainteresowaniem publiczności, ale niekoniecznie z powszechną aprobatą. Jego ideą było – propagowane w doktrynie w szczególności przez F. Kirchhofa – *Halbteilungsgrundsatz*, czyli przekonanie, że równe znaczenie mają potrzeby finansowe państwa, jak i potrzeby finansowe obywatela. Idea tak rozumianej równości oparta była na interpretacji art. 14 Konstytucji Republiki Federalnej Niemiec⁶.

Zwolennicy wspomnianej wyżej koncepcji podkreślali wartość podjętej próby kwantyfikacji górnej granicy obciążeń podatkowych. Zaznaczano m.in., że wykładnia dokonana przez Trybunał jest kompromisem między użytecznością majątku dla celów prywatnych a słuzeniem dobru publicznemu⁷. Wskazywano ponadto, że osiągnięty stan kwantyfikacji górnej granicy wysokości obciążeń podatkowych jest odpowiedzią na wymaganą społecznie konkretyzację równie uznanej i aprobowanej, co nieostrej i niejednoznacznej zasady niekonfiskacyjnego charakteru podatków⁸.

Przeciwnicy podkreślali jednostkowy charakter sprawy, fakt sformułowania zasady na gruncie podatku od nieruchomości (opodatkowania osiąganych z tych nieruchomości dochodów), zawarcie dyskusyjnego poglądu w uzasadnieniu, a nie w treści samego rozstrzygnięcia, a nawet wybrzydzały na pewną poetyckość uzasadnienia⁹. W późniejszym orzecznictwie – dotyczącym innych podatków – Trybunał zmienił swoje stanowisko odnośnie przyjętej miary, ale orzeczenie pierwotne ma swoją wagę jako ilustracja sposobu myślenia o problemie.

We Francji doktryna zakazu opodatkowania konfiskacyjnego została wypracowana przez Radę Konstytucyjną – organ mający kompetencje do oceny ustawodawstwa przed jego wejściem w życie. Rozwój tej doktryny przedstawia w sposób analityczny P. L. Rouzaud¹⁰. Można stwierdzić, że uznano w szeregu przypadków zaistnienie opodatkowania o charakterze konfiskacyjnym, ale nie doszło do sprecyzowania jakichś ogólnych wskazówek co do granic takiego opodatkowania.

W Polsce zagadnienie opodatkowania konfiskacyjnego nie było jak dotąd przedmiotem szczególnej uwagi. Polskie opracowania koncentrują się przede wszystkim na kwe-

stii zdolności płatniczej czy też sprawiedliwości podatkowej i podejmują zagadnienia niedotyczące kwestii granicznych, ale skupiają się na poszukiwaniu optymalnego poziomu opodatkowania¹¹.

V.

Na odrębną uwagę zasługuje problem poszukiwania ochrony przed opodatkowaniem o konfiskacyjnym charakterze w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (EKPCz)¹², a w szczególności w Art. 1 Pierwszego Protokołu do niej, dotyczącym ochrony prawa własności. Termin „konfiskata” pojawia się np. w wyroku Europejskiego Trybunału Praw Człowieka) ETPCz z 23 lutego 1995 r. w sprawie *Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH przeciwko Niderlandom*¹³. Jednakże w późniejszym orzecznictwie, gdzie podnoszone były kwestie opodatkowania nadmiernego, Trybunał stara się unikać operowania tym terminem¹⁴.

Stanowisko Europejskiego Trybunału Praw Człowieka rozpatrującego skargi obywateli na naruszenie EKPCz w kwestii opodatkowania konfiskacyjnego nie jest więc jednoznaczne. Po wyroku sprzeciwiającym się opodatkowaniu o cechach konfiskaty w sprawie *N.K.M. przeciwko Węgrom*¹⁵ pojawił się wyrok w sprawie *Plaisier B.V. przeciwko Niderlandom*¹⁶, gdzie Trybunał zdaje się wyrażać obojętność wobec tej kwestii. Jedyne, co da się obecnie powiedzieć o poglądach ETPCz w kwestii możliwości uznania opodatkowania za konfiskacyjne i w konsekwencji naruszające art. 1 Pierwszego Protokołu do Konwencji, jest to, że Trybunał takiej możliwości nie wyklucza¹⁷. Znamienna jest przy tym formuła użyta w wyroku z 2 lipca 2013 r., *R.Sz. przeciwko Węgrom*¹⁸, w myśl której opodatkowanie określonej kategorii dochodów przy zastosowaniu stawki 98% samo przez się nie

przesądza o tym, że opodatkowanie narusza zasadę proporcjonalności (co oznaczałoby naruszenie Art. 1 Pierwszego Protokołu).

VI.

Nawet pobieżna analiza stanu rzeczy prowadzi do wniosku, że istnieje przekonanie, iż opodatkowanie może być niekiedy nadmierne, a nawet konfiskacyjne, a jednocześnie istnieją zasadnicze trudności w sprecyzowaniu granic takiego opodatkowania. Jednakże przykład Francji pokazuje, że z czasem narastać może presja na gremia orzecznicze (trybunały, sądy), aby w sposób wyraźny i jednoznaczny określiły kryteria opodatkowania konfiskacyjnego¹⁹. Podobny trend dostrzec można w Niemczech, gdzie pierwsza, „pięćdziesięcioprocentowa” przymiarka okazała się być zasadniczo dyskusyjna, co jednak nie zmieniło przekonania o celowości

dalszych poszukiwań granicy opodatkowania konfiskacyjnego.

Należy zwrócić uwagę, że w poszczególnych państwach kryteria uznania opodatkowania za konfiskacyjne mogą być inne, jako że ustalenia w tym zakresie będą dokonywane w innym kontekście – przede wszystkim konstytucyjnym. Wiele wskazuje na to, że poszukiwanie rozwiązania problemu opodatkowania konfiskacyjnego (w kontekście potrzeby zapobiegania mu) będzie prowadzone metodą kolejnych przybliżeń, być może nigdy nie znajdując wyrazu w jakiejś formule ogólnej – uniwersalnym mierniku nieakceptowalnego, konfiskacyjnego w swoim charakterze ciężaru podatkowego. Symptomatyczna jest tu rezerwa, z jaką konfiskacyjność opodatkowania traktuje ETPCz.

Jakościowa różnica w spojrzeniu na analizowaną kwestię może

pojawić się wówczas, gdy potraktuje się podatki jako jeden z dwóch elementów, które należy brać pod uwagę przy ocenie finansowych relacji jednostki z państwem: drugim elementem jest system transferów ze strony państwa na rzecz jednostki. Przykładowo, bardzo szeroki strumień transferów finansowych z zasobów publicznych na rzecz jednostki może – według znanej koncepcji Murphy’ego i Nagela – neutralizować skutki finansowe opodatkowania ekscesywnego, a w skrajnych wypadkach nawet konfiskacyjnego. Ten aspekt sprawy też jest dostrzegany w literaturze przedmiotu²⁰. ↪



**PROF. DR HAB.
BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI,
UNIwersytet
JAGIELLOŃSKI**

1_W warunkach ustrojowych Starożytnego Rzymu, w okresie Cesarstwa, cum fisco oznaczało początkowo „dla cesarza”, gdyż terminem fiskus określano majątek należący do cesarza – w przeciwieństwie do aerarium jako majątku państwa. Dopiero w okresie poklasycznym termin fiscus zaczął być używany w znaczeniu „Skarbu Państwa”. Zob. Wielka Encyklopedia Prawa, Tom I Prawo świata antycznego, (red. W. Wołodkiewicz), hasło: fiscus, s. 190.

2_M. Collet, L'impôt confisqué, Odile Jacob, Paris 2014; P.-L. Rouzaud, L'impôt confiscatoire. Notion et jurisprudence, Bruxelles 2016.

3_B. Brzeziński, Znaczenie Art. 1 Pierwszego Protokołu do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka dla ochrony praw podatnika [w:] Ochrona praw podatnika, (red.) A. Franczak, Warszawa 2021 (w druku).

4_Zob. A. Krzyżanowski, Nauka skarbości, Poznań 1923, s. 188–189.

5_Zob. K. Reis, R. Coelho dos Santos, Princípio do não confisco no direito tributário brasileiro, Revista de Direito UNIFACEX, Natal-RN 2017, v.8, n.1, s. 3–6.

6_Zob. F. Kirchof, Der Weg zur ver-

fassungsgerechten Besteuerung – Bestand, Fortschritt, Zukunft, Steuer und Wirtschaft 2002, s. 185 i nast.

7_H. Butzer, Freiheit Grenzen der Steuer- und Sozialabgabenlast: Der Halbtteilungsgrundsatz der Bundesverfassungsgerichts im Spannungsfeld von Globalisierung, Freiheitrechten und Sozialstaattlichkeit, Berlin 1999, s. 242.

8_P. Kirchoff, Die Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, [w:] Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, [w:] Steuern im Verfassungsstaat, Symposion zu Ehren von Klaus Vogel aus Anlaß seines 65. Geburtstags, (red. D. Birk, P. Kirchof, M. Lehner), München 1996, s. 46.

9_Szerzej na ten temat B. Dehne, Ober- und Untergrenzen der Steuerbelastung in europäischer Sicht (Steuerberatung – Unternehmensbesteuerung – Internationalisierung, Erich Schmidt Verlag 2004.

10_L'impôt confiscatoire. Notion et jurisprudence, Bruxelles 2016.

11_Zob. przykładowo E. Drozdowski, Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy, Poznań 2018.

12_Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., Dz. U. 1993, Nr 61, poz. 284.

13_Skarga nr 15375/89.

14_S. Martinengo, Reflections on property rights and confiscatory tax systems, European Tax Studies 2014, No 2, s. 59 (przypis 4).

15_Skarga nr 66529/11.

16_Skarga nr 46184/16.

17_Zob. szerzej B. Brzeziński, Znaczenie Art. 1 Pierwszego Protokołu do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka dla ochrony praw podatnika [w:] Ochrona praw podatnika, (red.) A. Franczak, Warszawa 2021 (w druku).

18_Skarga nr 41838/11.

19_Zob. P.-L. Rouzaud, op. cit., s. 29.

20_Zob. C. Taboada, Los principios de capacidad e igualdad y la garantía constitucional de la propiedad privada, [w:] Capacidad contributiva, no confiscatoria y otros estudios de derecho constitucional tributario, Aranzadi 2018, s. 194–196.

Granice ingerencji w prawo do zachowania
**tajemnicy zawodowej
doradcy podatkowego**

w świetle międzynarodowych i unijnych
standardów ochrony praw podatnika

#1

Prawo do tajemnicy zawodowej stanowi konstytutywny element istnienia zawodu doradcy podatkowego. Jakkolwiek prerogatywa w postaci wyposażenia doradców podatkowych w tajemnicę zawodową przez samych doradców podatkowych jest traktowana jako świętość zawodowa, to podejścia tego często nie podziela i nie szanuje zarówno ustawodawca, jak i prokuratura, a także częściowo sądownictwo.¹

1. Wstęp

Prawo do tajemnicy zawodowej stanowi konstytutywny element istnienia zawodu doradcy podatkowego. Jakkolwiek prerogatywa w postaci wyposażenia doradców podatkowych w tajemnicę zawodową przez samych doradców podatkowych jest traktowana jako świętość zawodowa, to podejścia tego często nie podziela i nie szanuje zarówno ustawodawca, jak i prokuratura, a także częściowo sądownictwo.² Konieczne jest zatem dostrzeżenie roli, jaką tajemnica zawodowa doradców podatkowych odgrywa w realizacji podstawowych praw podatników, takich jak prawo do obrony, prawo do rzetelnego i sprawiedliwego procesu czy prawo do prywatności i ochrony danych osobowych gwarantowanych przez Europejską Konwencję Praw Człowieka³ i Kartę Praw Podstawowych⁴. Celem opracowania jest określenie dopuszczalnych granic ingerencji w prawo do tajemnicy zawodowej doradców podatkowych w świetle międzynarodowych i unijnych standardów ochrony praw podatnika. Ze względu na ograniczone ramy objętościowe opracowanie zostało podzielone na dwie części – w pierwszej odniesiono ingerencję w prawo do tajemnicy zawodowej doradców podatkowych do standardów ochrony praw podatnika w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka⁵, natomiast w kolejnym numerze Kwartalnika ukażą się rozważania w zakresie Karty Praw Podstawowych i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości.

2. Pojęcie i ochrona tajemnicy zawodowej doradców podatkowych

Ustawa z 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym⁶ nie zawiera legalnej definicji pojęcia tajemnicy zawodowej. Ustawodawca ograniczył się do ogólnego wskazania w art. 37 ust. 1 u.d.p., że obowiązek zachowania tajemnicy obejmuje wszelkie fakty i informacje, z którymi doradca podatkowy zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. W doktrynie przyjmuje się, że tajemnicą zawodową doradców podatkowych objęte są informacje niezależnie od formy i sposobu ich utrwalenia⁷. Będą nią więc zarówno wypowiedzi ustne, jak i pisma odręczne, wydruki, nagrania czy zapis elektroniczny. Potwierdzeniem obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej są także słowa roty ślubowania, w której doradca podatkowy przyrzeka, że poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowa w tajemnicy wobec osób trzecich (art. 8 ust. 2 u.d.p.). Naruszenie powyższego obowiązku stanowi podstawę do pociągnięcia doradcy podatkowego do odpowiedzialności dyscyplinarnej z tytułu niewykonania lub nienależytego wykonania obowiązków zawodowych określonych prawem oraz z tytułu popełnienia czynu sprzecznego z zasadami etyki zawodowej (art. 64 ust. 1 pkt 1 i 2 u.d.p.).

Ponadto należy podkreślić, że art. 37 u.d.p. ma zastosowanie odpowiednio do osób zatrudnionych przez doradcę podatkowego oraz przez podmioty uprawnione do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego, w zakre-

sie wykonywania przez te podmioty czynności doradztwa podatkowego.

W ust. 1a art. 37 u.d.p. doprecyzowano, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie może być ograniczony w czasie. Dotyczy to także sytuacji, w której doradca został wykreślony z listy doradców podatkowych⁸. Natomiast procesową gwarancją obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej stanowi art. 37 ust. 2 u.d.p., zgodnie z którym doradca podatkowy nie może być przesłuchiwany jako świadek co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek, o którym mowa w ust. 1 art. 37 u.d.p., chyba że został zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego obejmuje postępowania: cywilne, administracyjne, w tym podatkowe, i karne (art. 261 § 2 ustawy z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego⁹; art. 83 § 2 ustawy z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁰; art. 196 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa¹¹; art. 180 § 2 ustawy z 6.06.1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹²). Na gruncie postępowania cywilnego, administracyjnego i podatkowego nie została przewidziana możliwość zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Na tle tych procedur wyróżnia się postępowanie karne, ponieważ przepisy Kodeksu postępowania karnego wprowadzają możliwości zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej (omówione w dalszej części opracowania).

Odnosząc się do obowiązków składających się na tajemnicę zawodową, należy zauważyć, że zazwyczaj mówi się tu o obowiązku jej zachowania. Określenie takie nie jest jednak precyzyjne i może wymagać różnego rodzaju zachowań w zależności od kontekstu. Przede wszystkim w większości sytuacji dochowanie tajemnicy wymaga powstrzymania się od działania polegającego na ujawnieniu lub wykorzystaniu informacji objętych¹³. Do jej dochowania w szerokim zakresie niezbędne jest jednak również działanie pozytywne, jak w przypadku zabezpieczenia dokumentów, materiałów i nośników objętych tajemnicą, a także zobowiązania do tego współpracowników. Osobną kategorię stanowią sytuacje, w których dochodzi do ingerencji organów władzy publicznej w sferę tajemnicy zawodowej na podstawie przepisów prawa¹⁴. Jak wspomniano na wstępie, dopuszczalność takich ingerencji, sama w sobie, wzbudza kontrowersje i może naruszać międzynarodowe i unijne standardy ochrony praw podatnika.

3. Ingerencja w prawo do zachowania tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego

Ustawowy obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej przez doradców podatkowych nie ma charakteru bezwzględny. W pewnych okolicznościach ustawodawca przewidział zwolnienie doradcy podatkowego z tajemnicy zawodowej.

3.1. Zwolnienie z tajemnicy zawodowej na podstawie przepisów Kodeksu postępowania karnego

Przepisem proceduralnym pozwalającym na uchylenie tajemnicy do-

radcy podatkowego jest art. 180 § 2 k.p.k., który ma zastosowanie także w toku postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe (art. 113 § 1 Kodeksu karnego skarbowego¹⁵). Na podstawie art. 180 § 2 k.p.k. sąd może zwolnić doradcę podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w drodze postanowienia, w przypadku łącznego spełnienia dwóch przesłanek, tj. niezbędności dla dobra wymiaru sprawiedliwości oraz braku możliwości ustalenia danej okoliczności na podstawie innego dowodu. Ponadto ze względu na specyfikę postępowania karnego w przepisach Kodeksu postępowania karnego została wprowadzona gwarancja zachowania w tajemnicy dowodów rzeczowych będących nośnikami tajemnicy zawodowej. Zgodnie z art. 225 § 1 k.p.k. jeżeli w toku przesłuchania prowadzonego u doradcy podatkowego zostaną znalezione przez organ prowadzący przeszukiwanie rzeczy, w szczególności dokumenty lub pisma, zawierające wiadomości objęte tajemnicą zawodową, doradca podatkowy powinien złożyć stosowne oświadczenie, a organ prowadzący czynność powinien przekazać niezwłocznie pismo lub inny dokument bez jego odczytania prokuratorowi lub sądowi w opieczetowanym opakowaniu. Z kolei zgodnie z art. 226 k.p.k. w kwestii wykorzystania dokumentów zawierających tajemnicę zawodową jako dowodów w postępowaniu karnym stosuje się odpowiednio zakazy i ograniczenia określone w art. 178–181 k.p.k. Jeżeli doradca podatkowy, u którego dokonano zatrzymania rzeczy, złoży oświadczenie, że zabezpieczone dokumenty dotyczą tajemnicy zawodowej, organ przeprowadzający przeszukiwanie może zaznajomić się z wyglądem dokumentu (ale nie z jego treścią), po czym, bez odczytywania, w opieczetowanym opakowaniu, obowiązująco jest przekazać je prokuratorowi.

Prokurator po zabezpieczeniu u doradcy podatkowego dokumentacji zawierającej informacje objęte tajemnicą zawodową powinien poddać zabezpieczoną dokumentację analizie w celu ustalenia, czy jej wykorzystanie jako dowodu w postępowaniu karnym jest niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu, a następnie jeżeli wynik tej analizy będzie na to pozwalać, zwrócić się do właściwego sądu o wydanie postanowienia o dopuszczeniu zabezpieczonych materiałów do wykorzystania w postępowaniu karnym¹⁶. O wykorzystaniu pism i innych dokumentów zabezpieczonych w toku postępowania zdecyduje sąd, przy spełnieniu obu przesłanek materialnych z art. 180 § 2 k.p.k., a więc niezbędności dla dobra wymiaru sprawiedliwości i niemożności ustalenia okoliczności na podstawie innego dowodu¹⁷.

3.2. Zwolnienie z tajemnicy zawodowej informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu

Zgodnie z art. 37 ust. 4 u.d.p. obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹⁸ – w zakresie określonym tymi przepisami. W rezultacie ujawnienie takich informacji przez doradcę podatkowego nie powinno stanowić naruszenia obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Do obowiązków doradców podatkowych, wynikających z ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, należą m.in. obowiązki związane z rejestrowaniem niektó-

rych typów transakcji, jak też stosowanie wobec klientów środków bezpieczeństwa finansowego oraz środków identyfikacyjnych¹⁹. Doradca podatkowy posiadający wiedzę o faktach, które dotyczą transakcji mających za przedmiot wartości majątkowe mogące pochodzić z nielegalnych i nieujawnionych źródeł, ma obowiązek niezwłocznego poinformowania Generalnego Inspektora Informacji Finansowej o możliwości przeprowadzenia transakcji, co do której zachodzi podejrzenie, iż jej celem jest tzw. pranie brudnych pieniędzy²⁰. Doradca podatkowy, zgodnie z obowiązującym prawem, musi wyjawiać wszelkie informacje dotyczące danych personalnych zaangażowanych osób, nazw podmiotów gospodarczych, numerów rachunków, kwot, których dotyczą transakcje. Natomiast niewypełnienie tego obowiązku stanowi przestępstwo zagrożone karą do trzech lat pozbawienia wolności²¹.

3.3. Tajemnica zawodowa a ujawnianie schematów podatkowych

Począwszy od 1 stycznia 2019 r. art. 37 u.d.p. uległ zmianie polegającej na dodaniu jeszcze jednego przypadku, w którym doradca podatkowy nie jest zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej. Wejście w życie przepisów o schematach podatkowych zbiegło się w czasie także z nowelizacją ustawy o doradztwie podatkowym (a także innych ustaw korporacyjnych przewidujących obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej). W art. 37 ust. 4 u.d.p. dodany został pkt 2 wskazujący, że obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji przekazywanych na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej – w zakresie określonym tymi przepisami. Jednocześnie, zgod-

nie z art. 86b § 7 pkt 1 O.p., nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej przekazanie informacji o schemacie podatkowym w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania. Doradca podatkowy jest zobowiązany do gromadzenia oraz przekazywania informacji o klientach i zawieranych przez nich transakcjach, co do których zachodzi zwiększone ryzyko naruszenia przepisów podatkowych, w tym transakcjach mogących prowadzić do agresywnej optymalizacji podatkowej. Przepisy o tzw. schematach podatkowych dają klientowi prawo do zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, nie wprowadzając jednocześnie szczegółowej procedury tego zwolnienia.²² Ustawodawca uznał, że wystarczające jest złożenie oświadczenia przez klienta, którego forma została określona dopiero w objaśnieniach podatkowych Ministerstwa Finansów, w których wskazano, że za skuteczne zwolnienie z tajemnicy zawodowej uznać należy pisemne oświadczenie korzystającego lub osoby umocowanej do jego reprezentowania, że zwalnia on promotora z tajemnicy zawodowej w odniesieniu do danego schematu²³. Jak widać, ustawodawca przyznał podatnikom prawo do zwolnienia doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w zakresie o wiele szerszym niż przysługuje to sądowi powszechnemu rozpatrującemu wnioski prokuratora na mocy art. 18o § 2 k.p.k.²⁴ Należy także dodać, że w samej dyrektywie MDR w art. 8ab ust. 5 wskazano, że państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom²⁵ zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałoby się z naruszeniem tajem-

nicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. Zgodnie z dyrektywą MDR pośrednicy mogą być uprawnieni do zwolnienia z tego obowiązku w zakresie, w jakim działają w granicach odpowiednich przepisów krajowych dotyczących ich zawodów. W literaturze krajowej i zagranicznej podkreśla się, że wymóg złożenia zawiadomienia stanowi nieproporcjonalne ograniczenie tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego (adwokata, radcy prawnego), za czym nie stoją wystarczająco silne podstawy aksjologiczne. Mając na uwadze powyższe, można niewątpliwie stwierdzić, że jeśli konstrukcja instytucji raportowania schematów podatkowych wynikająca z dyrektywy MDR budzi wątpliwości co do zgodności z zasadą proporcjonalności, to polskie rozwiązania w tym zakresie rażąco tę zasadę naruszają. Stąd szczególnie interesujące będzie rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego skargi złożonej przez KRDP o zbadanie zgodności tych przepisów z Konstytucją RP.

4. Prawo podatnika do poufności komunikowania się z doradcą podatkowym w świetle Europejskiej Konwencji Praw Człowieka

W doktrynie słusznie podkreśla się, że tajemnica zawodowa nie została ukształtowana w interesie osób wykonujących zawody zaufania publicznego, lecz w celu ochrony praw osób korzystających z pomocy przedstawicieli wolnych zawodów²⁶. Tajemnica zawodowa doradców podatkowych to instytucja chroniąca w pierwszej kolejności prawo do prywatności oraz swobodę komunikowania się podatnika w sferze związanej z możliwością korzystania z profesjonalnej pomocy prawnej²⁷. Prawo do prywatności zostało uregulowane między innymi w art. 8 EKPCz. Powołany

przepis ma następujące brzmienie: 1. Każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji. 2. Niedopuszczalna jest ingerencja władzy publicznej w korzystanie z tego prawa, z wyjątkiem przypadków przewidzianych przez ustawę i koniecznych w demokratycznym społeczeństwie z uwagi na bezpieczeństwo państwowe, bezpieczeństwo publiczne lub dobrobyt gospodarczy kraju, ochronę porządku i zapobieganie przestępstwom, ochronę zdrowia i moralności lub ochronę praw i wolności innych osób.

Test zgodności ograniczeń prawa do prywatności wyrażony został w ust. 2 art. 8 EKPCz. Stanowi on, że ingerencja w prawo do prywatności dopuszczalna jest po kumulatywnym spełnieniu trzech warunków, jakimi są: zgodność z ustawą, gdy jest dokonana w celu ochrony enumeratywnie wskazanych wartości, jakimi są bezpieczeństwo państwowe, bezpieczeństwo publiczne lub dobrobyt gospodarczy kraju, ochrona porządku i zapobieganie przestępstwom, ochrona zdrowia i moralności lub ochrona praw i wolności osób; gdy jest konieczna w demokratycznym społeczeństwie z uwagi na dobro, które ma być chronione; ograniczenie musi być również „przewidziane przez prawo” i „zgodne z prawem”²⁸.

Prawodawca dopuszczając ingerencję organów władzy publicznej w sferę tajemnicy zawodowej na podstawie przepisów prawa, ograniczony jest także treścią art. 6 EKPCz. Zgodnie z art. 6 ust. 1 EKPCz zdanie pierwsze każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej. Z powołanej

regulacji wynika wiele uprawnień procesowych podatnika, w tym m.in. prawo do zachowania milczenia (brak obowiązku samooskarżenia), równość broni w postępowaniu oraz prawo do publicznego wysłuchania. W okolicznościach, kiedy podatnicy nie mają pewności, że ich relacja z doradcą podatkowym pozostanie poufna, to pośrednio zostaje właśnie naruszone prawo podatników do rzetelnego procesu.

Należy także dodać, że w systemie prawnym państw członkowskich Rady Europy odpowiedzialność za ochronę przewidzianych w EKPCz praw ponoszą władze krajowe, zwłaszcza władza sądownicza, wyjątkowo zaś sprawę rozstrzyga ostatecznie Europejski Trybunał Praw Człowieka²⁹. Normy prawne wyrażone w EKPCz mają charakter self-executing, czyli nadają bezpośrednio uprawnienia jednostkom, jak również mogą być bezpośrednio stosowane przez organy państwa³⁰. Organy krajowe zobowiązane są zatem do przestrzegania Konwencji oraz stosowania jej wprost, jako część krajowego porządku prawnego. Wynika to z unormowań zawartych w art. 91 ust. 1 i 2 w zw. z art. 241 Konstytucji RP. Stąd w hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego Konwencja ma pierwszeństwo przed ustawą. Ponadto należy podkreślić, że Polska ratyfikując Konwencję zobowiązała się do przestrzegania wyroków ETPCz we wszystkich sprawach, w których jest stroną (art. 46 EKPCz).

Istotne jest także to, że przepisy EKPCz stanowią minimalny standard ochrony, która musi być zapewniona przez poszczególne państwa – strony Konwencji. Każde z państw – sygnatariuszy Konwencji może zatem zapewnić szerszy zakres ochrony niż wyznaczony wspomnianym aktem prawnym, nie może jednak zejść poniżej wymaganego minimum.

5. Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w zakresie ingerencji władzy publicznej w prawo do tajemnicy zawodowej

Europejski Trybunał Praw Człowieka z całą stanowczością podkreśla w swoim orzecznictwie, że efektywne i praktyczne realizowanie standardów ochrony praw człowieka jest możliwe jedynie przy poszanowaniu tajemnicy zawodowej profesjonalnych pełnomocników. Trybunał umiejscawia prawo do zachowania w tajemnicy informacji przekazywanych pomiędzy klientem a profesjonalnym pełnomocnikiem w sferze gwarancji wynikających przede wszystkim z art. 8 EKPCz.³¹

Wyrok w sprawie Niemietz³² to jeden z pierwszych wyroków ETPCz, do którego należy się tu odnieść. Gottfried Niemietz był praktykującym adwokatem. Na podstawie wydanego przez Sąd Rejonowy w Monachium nakazu jego kancelaria została przeszukana przez przedstawicieli prokuratury i policję. Podczas przeszukania zostały przejrane akta zawierające dane dotyczące klientów kancelarii, przy czym żadnego z dokumentów nie zabezpieczono. Rząd niemiecki twierdził, że art. 8 EKPCz nie gwarantuje ochrony przed przeszukaniem kancelarii pełnomocnika. Trybunał był jednak odmiennego zdania. Szczególną kwestią braną pod uwagę przez ETPCz była konieczność i proporcjonalność zastosowanej ingerencji w prawo do prywatności. Trybunał wskazał, że w tym aspekcie chodzi o wyważenie z jednej strony interesu państwa w ochronie istotnych dóbr, na które się powołuje (bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny lub inne dobro), a z drugiej strony – prawa jednostki do poszanowania jej sfery prywatności³³. Trybunał uznał, że z uwagi na charakter dokumentów,

z jakimi zapoznano się w trakcie rewizji, przeszukanie wkroczyło w sferę tajemnicy zawodowej w stopniu, który wydaje się nieproporcjonalny przy uwzględnieniu okoliczności tej sprawy. Ponadto Trybunał uznał, że nakaz, na mocy którego dokonano przeszukania, został sformułowany zbyt ogólnikowo.

zdaniami Trybunału nie będzie wyjątkowo przeszkodą w sporządzeniu transkryptu legalnie podsłuchanej rozmowy między obrońcą i jego klientem, zarejestrowanej w wyniku kontroli linii telefonicznej tego drugiego, jeśli jej treść rodziła domniemanie, że profesjonalny pełnomocnik uczestniczył w przestępstwie,

8 Konwencji, stwierdzając, że przechwytywanie i otwieranie korespondencji skarżącego z jego klientami nie odpowiadało pilnej potrzebie społecznej, a zatem nie było konieczne w społeczeństwie demokratycznym w rozumieniu art. 8 EKPCz. Trybunał wskazał, że złożona kartka papieru, na której prawnik napisał

Doradca podatkowy stoi współcześnie przed niełatwym zadaniem dochowania tajemnicy zawodowej w sytuacji wzrastającego zainteresowania organów publicznych wiadomościami objętymi tajemnicą zawodową.

Szczególną rolę w kontekście tajemnicy zawodowej doradców podatkowych odgrywa orzeczenie w sprawie Versini-Campinchi i Crasnianski przeciwko Francji³⁴ dotyczące założenia podsłuchu w kancelarii adwokackiej i użycia w postępowaniu dyscyplinarnym treści rozmów telefonicznych z klientami³⁵. Trybunał w wyroku zwrócił uwagę, że profesjonalny pełnomocnik nie może wypełniać swojej fundamentalnej misji, jeśli nie jest w stanie zagwarantować bronionym przez niego osobom, że ich rozmowy pozostaną poufne.³⁶ W grę wchodzi bowiem zaufanie niezbędne do poszanowania prawa do rzetelnego procesu sądowego, wyrażonego w art. 6 EKPCz, obejmującego również prawo oskarżonego do wolności od samooskarżenia. Wobec tego zwiększona została ochrona poufności porozumiewania się profesjonalnych pełnomocników z ich klientami na podstawie art. 8 EKPCz. Jednak tajemnica zawodowa

wyłącznie jednak w stopniu, w jakim transkrypt taki nie wpływał negatywnie na prawo klienta do obrony. W związku z tym jakkolwiek ingerencja organów państwa w prawa określone w art. 8 EKPCz musi się wiązać z określonymi gwarancjami procesowymi zabezpieczającymi klienta, jak również pełnomocnika, przed arbitralnymi próbami naruszenia tajemnicy zawodowej³⁷.

W sprawie Laurenta³⁸ ETPCz wypowiedział się w kwestii prawa do poszanowania tajemnicy korespondencji z klientem. Sprawa dotyczyła przechwycenia przez funkcjonariusza policji dokumentów przekazanych przez skarżącego prawnika swoim klientom, którzy znajdowali się pod eskortą policji w holu budynku sądu. Skarżący zarzucił, że przechwycenie przez funkcjonariusza policji dokumentów, które przekazał swoim klientom, stanowiło naruszenie jego prawa do poszanowania korespondencji. Trybunał uznał, że doszło do naruszenia art.

wiadomość przed przekazaniem jej swoim klientom, była korespondencją chronioną w rozumieniu art. 8 EKPCz, co oznacza, iż ograny władzy mogą zapoznać się z treścią pisma przekazywanego pomiędzy adwokatem i klientem jedynie wówczas, gdy mają uzasadnione podstawy, aby podejrzewać, iż zawiera ono nielegalne treści niemożliwe do wykrycia w inny sposób.³⁹ Trybunał podkreślił również, że treść dokumentów przechwyconych przez funkcjonariusza policji jest nieistotna, biorąc pod uwagę, że niezależnie od celu korespondencja między prawnikami a ich klientami dotyczy spraw o charakterze prywatnym i poufnym.

Istotny dla ustalenia granic pozyskiwania przez organy podatkowe informacji o podatnikach był również wyrok ETPCz w sprawie Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova⁴⁰. Trybunał stwierdził, że pozyskanie przez organy podatkowe wyciągu z prywatnego konta bankowego adwokacki bez zachowania gwarancji procedu-

ralnych, obowiązujących w przypadku zniesienia tajemnicy adwokackiej, naruszyło prawo do poszanowania życia prywatnego. Zgodnie z prawem portugalskim w każdym przypadku zniesienia tajemnicy adwokackiej sąd powinien przeprowadzić konsultacje z radą adwokacką. Tymczasem w omawianej sprawie sąd nie dopełnił tego obowiązku, pomimo że na to konto – zgodnie z oświadczeniem skarżącej – wpływało wynagrodzenie od jej klientów⁴¹. Mając na względzie brak gwarancji proceduralnych i skutecznej kontroli sądowej zaskarżanego środka, Trybunał stwierdził, że władze portugalskie nie zapewniły w niniejszej sprawie właściwej równowagi pomiędzy interesem publicznym (w prawidłowym dochodzeniu należności podatkowych) a wymogami ochrony prawa skarżącej do poszanowania jej życia prywatnego (w szczególności zachowania tajemnicy zawodowej). W związku z tym Trybunał uznał, że doszło do naruszenia art. 8 EKPCz.

ETPCz wypowiadał się także w kontekście ograniczania tajemnicy zawodowej na podstawie przepisów zapobiegających praniu brudnych pieniędzy. W sprawie Michaud⁴² mimo, że Trybunał orzekł, iż nie doszło do naruszenia art. 8 EKPCz, to jednak zaznaczył, że artykuł ten chroni poufność wszelkiej korespondencji między osobami, ale zapewnia też wzmocnioną ochronę komunikacji między adwokatami a ich klientami.⁴³ Trybunał podkreślił, że obowiązek informowania o podejrzanych operacjach finansowych klientów co prawda wchodził w zakres stosowania tego artykułu, lecz ingerencja realizowała cel w postaci zapobiegania przestępstwu prania pieniędzy. Trybunał uznał, że kluczową kwestią w analizowanej sprawie było porównanie interesu w postaci zapobiegania przestępstwu oraz interesu w postaci ochrony tajemnicy zawodowej. Trybunał doszedł do wniosku,

że ingerencja była uzasadniona, a ograniczenie tajemnicy zawodowej miało charakter proporcjonalny. Dla rozstrzygnięcia kluczowe znaczenie miały dwa argumenty. Po pierwsze, jak podkreślił Trybunał, obowiązek przekazania informacji powstaje jedynie w przypadku określonych czynności pozasądowych, to jest zawierania transakcji finansowych lub dotyczących nieruchomości, wówczas, gdy adwokat występuje w charakterze powiernika bądź uczestniczy w zawieraniu konkretnie określonych umów.⁴⁴ Po drugie, informacje są przekazywane prezesowi rady adwokackiej lub sądowi, co stwarza mechanizm pośredni, zapewniający dodatkową ochronę klientowi.⁴⁵

Do ETPCz nie wpłynęła jeszcze skarga na przepisy o MDR, jednak mając na uwadze powyższe orzeczenia, istnieje potencjalna możliwość stwierdzenia przez ETPCz naruszenia art. 8 EKPCz w zakresie, w jakim przepisy o MDR przewidują możliwość zwolnienia promotora (doradcy podatkowego) z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Trybunał wielokrotnie podkreślał bowiem, że ustawodawca, konstruując przepis, który ingeruje głęboko w sferę prywatności jednostki, musi uwzględnić proporcjonalność zastosowanego środka. Doradcy podatkowi nie mogą być zwalniani z obowiązku zachowania tajemnicy tylko dlatego, że stanowią dla organów podatkowych łatwe źródło pozyskiwania informacji. Państwo dysponuje bowiem służbami, które mają się zajmować wykrywaniem oszustw podatkowych i pociąganiem do odpowiedzialności ich sprawców.

doradca podatkowy stoi współcześnie przed niełatwym zadaniem dochowania tajemnicy zawodowej w sytuacji wzrastającego zainteresowania organów publicznych wiadomościami objętymi tajemnicą zawodową i tendencji ustawodawcy do ciągłego jej ograniczania. W związku z tym szczególnego znaczenia nabierają międzynarodowe standardy ochrony prawa do prywatności. Postanowienia Konwencji nie pozostają bez znaczenia dla ochrony tajemnicy zawodowej doradców podatkowych, a spektrum orzeczeń wydanych przez ETPCz w zakresie ingerencji w tajemnicę zawodową wydaje się na tyle szerokie, aby zwrócić doradcom podatkowym i podatnikom uwagę na możliwość skorzystania także z tej drogi ochrony prawnej, w szczególności, gdy zawiadą krajowe mechanizmy ochrony prawa do poufności komunikowania się.

Z powyższego, z konieczności jedynie sygnalizacyjnego przeglądu orzecznictwa wynika, że Trybunał w Strasburgu traktuje tajemnicę zawodową jako element systemu ochrony praw człowieka. Trybunał dopuszcza możliwość ograniczania tajemnicy zawodowej jedynie w sytuacji, gdy ingerencja spełnia kryteria przewidziane w art. 8 ust. 2 EKPCz. Zwolnienie z obowiązku zachowania tajemnicy wymaga zatem wykazania, że był to stan wyższej konieczności, w którym wartość, jaką jest realizacja interesu publicznego z uwagi na konkretne okoliczności, uznana została za istotniejszą niż stanowiąca kluczowy element wymiaru sprawiedliwości ochrona tajemnicy zawodowej. ↪

6. Podsumowanie

Poufność jest fundamentalnym prawem i obowiązkiem doradcy podatkowego jako powiernika interesów podatkowych jego klienta. Niestety

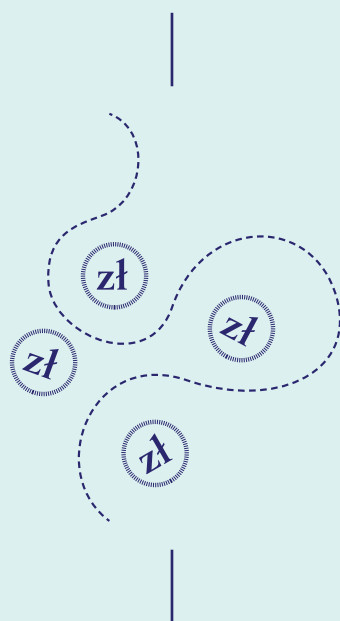


**DR AGNIESZKA
FRANCZAK,
UNIwersYTET
EKONOMICZNY
W KRAKOWIE,
NR ORCID 0000-
-0001-9393-634X.**

- 1_** Zob. J. Naumann, Zbiór Zasad Etyki Adwokackiej i Godności Zawodu. Komentarz, Warszawa 2012, s. 209; P. Skuczyński, Etyka adwokatów i doradców prawnych, Warszawa 2016.
- 2_** Ibidem.
- 3_** Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., Dz. U. 1993, Nr 61 poz. 284, dalej: EKPCz.
- 4_** Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389.
- 5_** Dalej: ETPCz.
- 6_** T.j. Dz.U.2020.130; dalej: u.d.p.
- 7_** D. Szczygieł [w:] Ustawa o doradztwie podatkowym. Komentarz, red. A. Mariański, LEX 2015.
- 8_** K. Feldo, Tajemnica zawodowa [w:] A. Mariański (red.), Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne, Warszawa 2020.
- 9_** T.j. Dz.U.2020.1575.
- 10_** T.j. Dz.U.2020.256.
- 11_** T.j. Dz.U.2020.1325.
- 12_** T.j. Dz.U.2020.30; dalej: k.p.k.
- 13_** P. Skuczyński, Etyka adwokatów i radców prawnych, Warszawa 2016.
- 14_** Ibidem.
- 15_** Ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy, t.j. Dz.U.2021.408.
- 16_** Zob. Postanowienie SA w Rzeszowie z 10.03.2015 r., II AKz 37/15, LEX nr 1656918.
- 17_** A. Sakowicz (red.), Kodeks postępowania karnego. Komentarz. Wyd. 9, Warszawa 2020.
- 18_** Ustawa z 1.03.2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, t.j. Dz.U. 2020.971.
- 19_** M. Matusiak-Frącczak, Tajemnica adwokacka a obowiązek informowania o transakcjach podejrzanych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu. Glosa do wyroku ETPC z dnia 6 grudnia 2012 r., 12323/11, LEX/el. 2013.
- 20_** K. Feldo, Tajemnica zawodowa [w:] A. Mariański (red.), Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne, Warszawa 2020.
- 21_** Ibidem.
- 22_** K. Feldo, Tajemnica zawodowa [w:] A. Mariański (red.), Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne, Warszawa 2020.
- 23_** K. Feldo, Tajemnica zawodowa [w:] A. Mariański (red.), Etyka dla doradców podatkowych. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne, Warszawa 2020.
- 24_** Ibidem.
- 25_** Definicja ta odpowiada definicji „promotora” i „wspomagającego” z Ordynacji podatkowej.
- 26_** P. Kardas, Tajemnica adwokacka a procesowe zakazy dowodowe, [w:] J. Giezek, P. Kardas (red.), Etyka adwokacka a kontradiktoryjny proces karny, Warszawa 2015, s. 242–243; zob. także Postanowienie SA w Szczecinie z 29.10.2013 r., II AKz 330/13, a także Wyrok TK z 22.11.2004 r., SK 64/03, OTK-A-2004, Nr 11, poz. 107.
- 27_** P. Kardas, Zasady ochrony tajemnicy adwokackiej w polskim systemie prawa. (Kilka uwag o praktyce sądów w zakresie zwalniania adwokatów z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w postępowaniu karnym) [w:] Ochrona tajemnicy adwokackiej (radcy prawnego) a działania władz, Wrocław 2019, s. 21.
- 28_** Por. szerzej L. Garlicki, w: Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, t. 2: Komentarz do art. 19–59 oraz Protokołów dodatkowych, L. Garlicki (red.), Warszawa 2011, s. 483–490; E. Milczarek, Prywatność wirtualna. Unijne standardy ochrony prawa do prywatności w Internecie, Warszawa 2020.
- 29_** A. Sakowicz, Prawnkarne gwarancje prywatności, Kraków 2006, LEX/el.; L. Wildhaber, Dynamika orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, *lus et Lex* 2002, nr 1, s. 227; P. Hofmański, Europejska Konwencja Praw Człowieka i jej znaczenie dla prawa karnego materialnego, procesowego i wykonawczego, Białystok 1993, s. 24–34.
- 30_** Zob. P. Hofmański, Europejska Konwencja..., s. 38; J. Braciak, Prawo do prywatności, Warszawa 2004, s. 304–305; K. Skubiszewski, Konstytucyjne ujęcie stosunku prawa polskiego do prawa międzynarodowego, *PiP* 1987, z. 10, s. 138–140.
- 31_** M. Pietrzak, Tajemnica adwokacka jako fundamentalny element systemu ochrony praw i wolności, „Palestra” 2019, nr 7–8, s. 91.
- 32_** Wyrok ETPCz z 16.12.1992 r. w sprawie Niemietz przeciwko Niemcom, skarga nr 13710/88.
- 33_** W. Jasiński, Dowodowe czynności wykrywcze a ingerencja w prawo do prywatności – standardy strasburskie, *Europejski Przegląd Sądowy*, 1/2015, s. 17–18.
- 34_** Wyrok ETPCz z 16.06.2016 r. w sprawie Versini-Campinchi i Crasnianski przeciwko Francji, skarga nr 49176/11.
- 35_** K. Milkowski, Tajemnica adwokacka w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego*, z.111/2020, s. 370.
- 36_** Ibidem.
- 37_** M. Mrowicki, Przeszukanie kancelarii adwokackiej i zajęcie materiałów objętych tajemnicą adwokacką w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka [w:] Ochrona tajemnicy adwokackiej (radcy prawnego) a działania władzy, red. M. Mrowicki, Warszawa 2019, s. 141.
- 38_** Wyrok ETPCz z 24.05.2018 r. w sprawie Laurent przeciwko Francji, skarga nr 28798/13.
- 39_** https://www.echr.coe.int/Documents/FS_Legal_professional_privilege_POL.pdf
- 40_** Wyrok ETPCz z 1.12.2015 r. w sprawie Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova przeciwko Portugalii, skarga nr 69436/10.
- 41_** K. Warecka, Strasburg: dane o wynagrodzeniu adwokata objęte tajemnicą adwokacką. Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova przeciwko Portugalii – wyrok ETPC z dnia 1 grudnia 2015 r., skarga nr 69436/10, LEX/el. 2015.
- 42_** Wyrok ETPCz z 6.12.2012 r. w sprawie Michaud przeciwko Francji, skarga nr 12323/11.
- 43_** L. Garlicki, Europejski Trybunał Praw Człowieka a prawo UE (refleksje nad wyrokiem ETPCz z 6.12.2012 r. w sprawie Michaud przeciwko Francji), *Europejski Przegląd Sądowy* 2014, nr 1, s. 20–23.
- 44_** K. Warecka, Strasburg: dane o wynagrodzeniu adwokata objęte tajemnicą adwokacką. Brito Ferrinho Bexiga Villa-Nova przeciwko Portugalii – wyrok ETPC z dnia 1 grudnia 2015 r., skarga nr 69436/10, LEX/ el. 2015.
- 45_** Ibidem.

Objaśnienia podatkowe

**narzędzie budowania zaufania
do prawa podatkowego?**



*Prawo podatkowe jest skomplikowane.
Przepisy ordynacji podatkowej zawierają pewne narzędzia
mające służyć wyjaśnianiu norm prawa podatkowego.
Jednym z nich są objaśnienia podatkowe.*

DR HAB. ADAM BARTOSIEWICZ, DORADCA PODATKOWY

Niniejsza publikacja zawiera garść refleksji na temat funkcjonowania w praktyce objaśnień podatkowych. Artykuł ten nie ma charakteru pogłębionej analizy naukowej. Stanowi raczej wyraz spostrzeżeń, niekiedy opartych bardziej na intuicji (a nie na badaniach) autora jako doradcy podatkowego.

Institucja objaśnień podatkowych

Objaśnienia podatkowe są stosunkowo nową instytucją prawa podatkowego. Przepisy pozwalające na ich wydawanie weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. Stało się to na mocy przepisów ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (Dz. U. z 2016 r. poz. 2255).

Wydają się one stanowić swego rodzaju konstrukcję hybrydową, nie będącą ani instrumentem stosowania prawa, ani jego stanowienia¹. Zgodnie bowiem z przepisem art. 14a §1 pkt 2 ustawy Ordynacja podatkowa minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe), przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Można w tym miejscu zauważyć, że regulacje dotyczące objaśnień

podatkowych są w jakiejś mierze wspólne z regulacjami dotyczącymi ogólnych interpretacji prawa podatkowego. Taki sam jest organ uprawniony do ich wydawania (minister właściwy do spraw finansów publicznych), tożsamy jest deklarowany cel ich wydawania (zapewnienie jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe), takie same są elementy, które powinny być uwzględniane przy ich wydawaniu (orzecznictwo sądów i trybunałów).

Pewne podobieństwo objaśnień podatkowych do interpretacji ogólnych prawa podatkowego widać również w kontekście skutków objaśnień podatkowych dla podatnika. Mianowicie według przepisów art. 14n §4 pkt 1 o.p. w przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych stosuje się odpowiednio przepisy art. 14k–14m.

Zastosowanie się zatem przez podatnika do objaśnień podatkowych w danym okresie rozliczeniowym nie może szkodzić podatnikowi, w tym wyłącza odpowiedzialność karną skarbową oraz naliczanie odsetek za zwłokę (art. 14k o.p.).

Jeśli jednak skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem objaśnień podatkowych, miały miejsce przed wydaniem tych objaśnień, zastosowanie się do tych wyjaśnień nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku (art. 14l o.p.).

Zastosowanie się do objaśnień, które następnie zostały zmienione lub które nie zostały uwzględnione w rozstrzygnięciu sprawy podatko-

wej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem objaśnień, jeżeli:

1.

zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do objaśnień, które uległy zmianie, lub objaśnień nieuwzględnionych w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej oraz

2.

skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem objaśnień, miały miejsce po opublikowaniu objaśnień (art. 14m o.p.).

Deklarowane powody wprowadzenia objaśnień podatkowych

W kontekście tytułowego zagadnienia niniejszego artykułu wypada zastanowić się nad powodami wprowadzenia instytucji objaśnień podatkowych.

W pewnym sensie jeden z tych powodów wynika wprost z brzmienia samego przepisu, który stanowi o wydawaniu objaśnień podatkowych. Przepis ten deklaruje bowiem, że objaśnienia podatkowe są wydawane w celu dążenia do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. W literaturze przedmiotu wskazuje się zatem, że *według założeń ustawodawcy dokonywanie interpretacji ogólnej i wydawanie objaśnień podatkowych powinno kształtować prawidłową wykładnię prawa podatko-*

Przepisy dotyczące objaśnień podatkowych obowiązują stosunkowo krótki czas. Mimo to podatnicy zdążyli się już doczekać dużej liczby objaśnień podatkowych.

wego i ujednoczyć w tym zakresie praktykę stosowania prawa przez organy podatkowe².

Wskazuje się także na pewne względy ekonomiki działania administracji podatkowej. Uważa się bowiem, że publikacja objaśnień podatkowych w Biuletynie Informacji Publicznej wraz z datą ich zamieszczenia oraz zapewnienie identycznej ochrony prawnej w przypadku zastosowania się do tych objaśnień ma spowodować wymierny efekt w postaci zmniejszenia ilości wniosków o wydanie interpretacji w sprawach mniej istotnych zagadnień problemowych. Oczekiwanym efektem jest także osiągnięcie większej sprawności pracy organów podatkowych przez zmniejszenie liczby wydawanych interpretacji indywidualnych³. Można zatem dostrzec wolę, czy też chęć urzędowej wykładni przepisów (zwłaszcza przepisów nowowprowadzanych) w drodze narzędzia generalnego w postaci objaśnień podatkowych, aby w ten sposób ograniczyć liczbę wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. Wydaje się przy tym, że wprowadzenie objaśnień podatkowych – które mają mieć (jak się wydaje) charakter bardziej syntetyzujący – miało też na celu uniknięcie pewnego zdeprecjonowania instytucji interpretacji ogólnej prawa podatkowego, która

ma pozostawać narzędziem służącym pogłębionej, analitycznej wykładni poszczególnych przepisów. W tych zakresach, w których nie ma potrzeby wydawania interpretacji ogólnych, lecz jednocześnie widoczna jest potrzeba interpretacji przepisów, miałyby być wydane właśnie objaśnienia podatkowe.

Wskazać przy tym należy, że choć z przepisów wynikałoby, że objaśnienia podatkowe miałyby służyć organom podatkowym (dla jednolitego stosowania przepisów), to jednak ich rola może być niebagatelna dla podatników, płatników czy też inkasentów⁴. Jak wynika z uzasadnienia projektu ustawy nowelizującej, wprowadzenie instytucji objaśnień podatkowych w ramach dążenia do poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców jest podyktowane stworzeniem alternatywy dla występowania przez podatników z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przez szybszą możliwość uzyskania ochrony prawnej w związku z zastosowaniem się do treści objaśnień podatkowych⁵. Korzystanie bowiem przez podatników z objaśnień podatkowych ma zapewnić rozwiązania dotyczące ochrony prawnej takiej, jak w przypadku zastosowania się do interpretacji ogólnej czy indywidualnej⁶.

Niewątpliwie wprowadzenie objaśnień podatkowych ma również związek – jak i pozostałe tego rodzaju narzędzia – z zasadą zaufania. Wskazują na to sami przedstawiciele Ministra Finansów (czyli podmiotu wydającego objaśnienia). Przykładowo, prezentując objaśnienia podatkowe dotyczące szczególnych przepisów tzw. covidowych tarcz antykryzysowych, wskazywano, że przy ich sporządzaniu kierowano się zasadą ochrony zaufania podatnika: interpretacji wątpliwości na jego korzyść oraz zapewnienia mu maksymalnego komfortu i bezpieczeństwa stosowania prawa; dlatego zostały one wydane właśnie w formie objaśnień podatkowych⁷.

Objaśnienia podatkowe – zakres, forma, treść

Przepisy ordynacji podatkowej nie określają bliżej formy, czy też postaci objaśnień podatkowych. Nie zawierają one żadnych wytycznych co do elementów, jakie powinny się w objaśnieniach podatkowych znaleźć.

Słownik języka polskiego definiuje słowo „objaśnienie” jako „uwagę ułatwiającą zrozumienie czegoś”⁸. Można więc założyć, że objaśnienia podatkowe to uwagi ułatwiające zrozumienie przepisów podatkowych. Zauważyć także trzeba, że słowo to pochodzi od czasownika objaśnić (czy też objaśniać), które z kolei znaczy tyle, co: 1. «uczynić coś zrozumiałym dla kogoś» lub 2. «udzielić niezbędnych informacji na jakiś temat»⁹. Można więc uzupełnić rozumienie sformułowania „objaśnienia podatkowe” również jako „niezbędne informacje na temat przepisów podatkowych”.

W literaturze przedmiotu wskazuje się przy tym, że tym, co odróżnia interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe, jest ich zawartość. O ile interpretacje ogólne dotyczą urzędowej wykładni

przepisów, to istotą objaśnień podatkowych jest powiązanie treści przepisu z jego praktycznym zastosowaniem w odniesieniu do przykładowych sytuacji¹⁰.

Wydane objaśnienia podatkowe

Przepisy dotyczące objaśnień podatkowych obowiązują stosunkowo krótki czas. Mimo to podatnicy zdążyli się już doczekać dużej liczby objaśnień podatkowych. Wskazać tutaj można na:

- objaśnienia podatkowe z 26 stycznia 2021 r. dotyczące opodatkowania VAT kontraktów drogowych;
- objaśnienia podatkowe z 17 grudnia 2020 r. w sprawie dokumentowania WDT dla celów VAT;
- objaśnienia podatkowe z 16 października 2020 r. dot. uznania paragonów fiskalnych za faktury uproszczone;
- objaśnienia podatkowe z 21 lipca 2020 r. ws. nowych preferencji stosowanych w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19;
- objaśnienia podatkowe z 14 kwietnia 2020 r. dot. nowej preferencji w podatku dochodowym od osób fizycznych dla młodych osób;
- objaśnienia podatkowe z 9 kwietnia 2020 r. dot. wykorzystywania samochodu osobowego w prowadzonej działalności – zmiany w podatkach dochodowych od 2019 r.;
- objaśnienia podatkowe z 6 marca 2020 r. dotyczące sposobu ustalania dochodu zwolnionego z opodatkowania podatkiem dochodowym, osiągniętego z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, o której mowa w ustawie z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji;
- objaśnienia podatkowe z 20 grudnia 2019 r.: wykaz podatników VAT;
- objaśnienia podatkowe z 23 grudnia 2019 r. w sprawie Mechanizmu Podzielonej Płatności;
- objaśnienia podatkowe dot. stosowania w 2019 r. podwyższonych kwotowych kosztów uzyskania przychodów i obniżonej stawki podatkowej do dochodów opodatkowanych według skali podatkowej;
- objaśnienia podatkowe dot. wyboru formy opodatkowania oraz innych uproszczeń dla podatników podatku PIT oraz podatku CIT;
- objaśnienia podatkowe dot. nowych preferencji w podatku dochodowym od osób fizycznych wspierających przedsięwzięcia termomodernizacyjne;
- objaśnienia podatkowe z 28 sierpnia 2019 r. ws. stosowania przepisów o daninie solidarnościowej zawartych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- objaśnienia podatkowe dot. preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX;
- objaśnienia podatkowe dot. cen transferowych – techniczne aspekty przygotowywania analiz porównawczych i opisy zgodności;
- objaśnienia podatkowe z 11 lipca 2019 r.: Ulga na zakup kas rejestrujących on-line.

Niedokończone objaśnienia podatkowe

Jednym z zarzutów, który można wysunąć wobec funkcjonowania w Polsce objaśnień podatkowych, są ich zarzucone (niedokończone?) projekty. Otóż bywało tak, że Ministerstwo Finansów zapowiadało wydanie objaśnień podatkowych bądź publikowało projekty objaśnień podatkowych, zapraszając jednocześnie do ich konsultacji, po czym w sprawie dalej nie działało się nic. Upływ zaś czasu od opublikowania projektu objaśnień każe wątpić w to, czy ostatecznie objaśnienia zostaną wydane.

Przykładowo dotyczyło to projektu objaśnień w zakresie zasad poboru podatku u źródła¹¹. Konsultacje w tej sprawie rozpoczęto 16 listopada 2018 r. Ostatni projekt objaśnień nosi datę 19 czerwca 2019 r.

Istnienie takiej sytuacji jest niepożądane. Powstaje bowiem pytanie – jaki jest status „projektu objaśnień”. Czym one są? Czy dają podatnikowi jakąkolwiek ochronę prawną? Czy mogą być wykorzystywane – choćby posiłkowo – przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej¹²? A co, gdyby okazało się, że jednak wydane (po długim czasie) objaśnienia podatkowe będą się różnić od projektu objaśnień podatkowych?

Można również zauważyć, że Ministerstwo Finansów niekiedy zapowiada oficjalnie zamiar wydania objaśnień podatkowych dotyczących pewnego zagadnienia, zaś później nie pojawia się nawet projekt tych objaśnień. Tak przykładowo stało się w zakresie planowanych objaśnień dotyczących tzw. podatku od wyjścia (exit tax)¹³. Konsultacje rozpoczęły się 23 listopada 2018 r. Nie powstał zaś w ich efekcie – a przynajmniej nie upubliczniono go – choćby projekt objaśnień w tej sprawie.

Można także zauważyć, że w niektórych sytuacjach upływa dość sporo czasu pomiędzy wydaniem projektu objaśnień a wydaniem ostatecznych objaśnień. Przykładowo projekt objaśnień w sprawie tzw. estońskiego CIT nosi datę 8 grudnia 2020 r. (konsultacje podatkowe w jego sprawie rozpoczęto 10 grudnia 2020 r.)¹⁴, zaś na ten moment (połowa marca 2021 r.) nie ma jeszcze wydanych objaśnień.

W tego rodzaju przypadkach również aktualne są pytania i wątpliwości dotyczące statusu projektu objaśnień podatkowych w okresie przejściowym, zwłaszcza że można dostrzec praktykę traktowania projektu objaśnień, jakby były już samymi objaśnieniami.

Objaśnienia podatkowe a wyjaśnienia

Przepis art. 14i §1a o.p. stanowi, że objaśnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych pod nazwą „Objaśnienia podatkowe”, wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

Próba wyszukania objaśnień podatkowych najczęściej prowadzi do odpowiedniej strony na portalu gov.pl, na której (zgodnie z deklaracją) publikowane są „wyjaśnienia i ostrzeżenia podatkowe” (choć zgodnie z nagłówkiem samej strony mają tam być zamieszczane „objaśnienia podatkowe”). Na stronie tej¹⁵ publikowane są (przynajmniej aktualnie) przede wszystkim objaśnienia podatkowe.

Znajdują się tam jednak również inne „materiały informacyjne”. Przykładowo: dokumenty w formie pytań i odpowiedzi¹⁶, informacje o wydanych opiniach zabezpieczających¹⁷, informacje szefa KAS¹⁸.

Powyższe jest związane z istniejącym w praktyce zjawiskiem występowania różnych form i postaci działalności informacyjnej Ministerstwa Finansów. Obok bowiem występujących „objaśnień podatkowych” (które są informacjami poddanymi określonym rygorom prawnym) mamy do czynienia z różnymi innymi informacjami urzędowymi (quasi-urzędowymi), które są generowane w Ministerstwie Finansów i publikowane niekiedy w sposób mogący sugerować (zwłaszcza laikowi), że są one objaśnieniami podatkowymi. Tymczasem nie mają one takiego charakteru i w związku z tym nie mają formalnie przypisanej mocy ochronnej względem podatnika. Kwestią oczywiście otwartą jest to, na ile podat-

nik się do nich stosujący pozostaje pod ochroną zasady zaufania.

Zwracano już na tę kwestię uwagę w praktyce¹⁹. Wydaje się w związku z tym, że należałoby podjąć działania przynajmniej w zakresie wyraźnego oddzielenia publikacyjnego objaśnień podatkowych od pozostałych efektów działalności informacyjnej Ministerstwa Finansów w taki sposób, aby nawet laikowi zapewnić w tym zakresie możliwość łatwego odróżnienia jednych od drugich.

Objaśnienia podatkowe jako prawo powielaczowe

W odniesieniu do niektórych objaśnień podatkowych można zaobserwować to, że pretendują one do roli bycia źródłem prawa. Przejawia się to w dwóch postaciach:

Po pierwsze można dostrzec praktykę wydawania objaśnień podatkowych, które „uzupełniają” przepisy prawa, w tym znaczeniu, że objaśnienia nie tyle objaśniają szczegóły i niuanse regulacji prawnych, co faktycznie „tworzą” te szczegółowe regulacje.

Przykładem mogą być chociażby objaśnienia podatkowe dotyczące schematów podatkowych, które liczą ponad 100 stron. W objaśnieniach podaje się wiele przykładów czy sytuacji, dla których nie ma wyraźnej regulacji prawnej. Można tu wspomnieć chociażby o wskazaniu w tych objaśnieniach podatkowych na sposób rozumienia głównej korzyści (w sposób zawężający to kryterium względem definicji ustawowej).

Podobnie rzecz się ma w przypadku objaśnień podatkowych (ich projektu) dotyczących tzw. estońskiego CIT. W przepisach ustawy CIT nie ma regulacji prawnych określających podstawę opodatkowania, gdy dochód powstał z nieujawnionych

operacji gospodarczych. W objaśnieniach podatkowych (ich projekcie) tymczasem wskazuje się, że „z tytułu dochodu powstałego w związku z nieujawnionymi w księgach operacjami gospodarczymi podstawa opodatkowania równa jest powstałemu dochodowi”. Objasnienia uzupełniają zatem ustawę, nie interpretują jej, tylko „współtworzą” normę.

Po drugie zdarzają się również sytuacje, w których objaśnienia podatkowe (ewentualnie projekty objaśnień podatkowych) są w sposób wyraźny sprzeczne z przepisami prawa. Przykładem mogą tu być chociażby objaśnienia (projekt objaśnień) dotyczące tzw. estońskiego CIT, w części, w której odnoszą się one do skutków przekroczenia limitu przychodów (uprawniających do tzw. estońskiego CIT). Chociaż z regulacji prawnej wynika (raczej jednoznacznie), że przekroczenie limitu przychodów powoduje utratę prawa do tzw. estońskiego CIT z końcem danego roku podatkowego oraz skutkuje domiarem podatkowym, o tyle w objaśnieniach podatkowych (projekcie) można wyczytać, że skutkiem takiej sytuacji jest możliwość dalszego opodatkowania w tej formie (w kolejnych latach), tyle że według wyższej (o 5%) stawki podatkowej. Sprzeczność pomiędzy brzmieniem przepisu a objaśnieniami (projektem objaśnień) jest łatwo widoczna.

Wydaje się, że tego rodzaju praktyka jest wynikiem „niechlujnego” tworzenia przepisów prawa. Przepisy tworzy się naprędce. Okazują się one potem być sprzeczne z pomysłem, czy też wizją ich projektodawców (zakładając, że taka wizja istnieje). Dziury i sprzeczności łąta się potem objaśnieniami (projektami objaśnień).

Trudno nie mieć tutaj poczucia *déjà vu*. Jako żywo przypominają się lata dziewięćdziesiąte ubiegłego wieku i prawo powielaczowe²⁰.


Zakończenie

Z pewnością sama idea objaśnień podatkowych jest słuszna i zasługuje na uznanie. Diabeł jak zawsze tkwi w szczegółach. Nie można z pewnością zgodzić się z praktyką łatania objaśnieniami dziurawych przepisów prawnych. Objasnienia nie mogą (nie powinny) ani uzupełniać, ani zastępować przepisów prawnych. Nie taka jest ich rola. Nie mogą one zaś prowadzić do powstania przekonania, ani po stronie organów podatkowych, ani po stronie podatników, że stać się one mogą podstawą prawną rozstrzygnięcia sprawy podatkowej.

Wskazywano powyżej na negatywne zjawiska związane z wydawaniem objaśnień podatkowych. Wydaje się, że w jakiejś mierze są one także wynikiem lakoniczności regulacji prawnych dotyczących tworzenia objaśnień podatkowych. Brak jakichkolwiek wytycznych w przepisach dotyczących tworzenia objaśnień powoduje chociażby to, że:

- niektóre objaśnienia dotyczą kwestii bardzo szczegółowych, gdy tymczasem inne obejmują szerokie zakresy spraw;
- brak sprecyzowania postaci (formy) objaśnień podatkowych powoduje, że niektóre objaśnienia przybierają formę „brozur infor-

macyjnych”, pełne są przykładów (niestety najczęściej akademickich²¹) oraz niekiedy komiksowych rysunków²². Nie przydaje to powagi objaśnieniom.

Wydaje się, że należałoby rozpocząć dyskusję na temat doprecyzowania przepisów dotyczących objaśnień podatkowych (choćby w zakresie wytycznych co do ich postaci, szczegółowego zakresu). Może się to przyczynić do lepszego wykorzystania tego narzędzia w praktyce. 



**DR HAB. ADAM
BARTOSIEWICZ,
DORADCA PODATKOWY**

1_ Aczkolwiek można dostrzec pokusę – o czym jeszcze w dalszej części artykułu – czynienia z nich instrumentu krypto-stanowienia prawa.

2_ A. Kabat [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, A. Kabat, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI, Warszawa 2019, art. 14(a).

3_ K. Teszner [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2021, art. 14(a).

4_ Przy czym zaznaczyć trzeba, że formalnie rzecz biorąc, stosowanie się do objaśnień chroni wyłącznie podatników, a już nie płatników czy inkasentów.

5_ Uzasadnienie projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców, druk sejmowy nr 994, Sejm VIII kadencji.

6_ K. Teszner [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2021, art. 14(a).

7_ Cytowana wypowiedź Ministra Jana Sarnowskiego, za: <https://www.gov.pl/web/finanse/objasnienia-podatkowe-co-wid>; data dostępu: 12.03.2021 r.

8_ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/obja%C5%9Bnienia.html>; data dostępu: 12.03.2021 r.

9_ Ibidem.

10_ K. Teszner [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2021, art. 14(a).

11_ <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe-w-sprawie-objasnienn-doprzepisow-w-zakresie-zasad-poboru-podatku-u-zrodla>; data dostępu: 14.03.2021 r.

12_ Z docierających od podatników sygnałów wynika, że można spotkać się z powoływaniem się na projekty objaśnień przez organy podatkowe.

13_ https://mf-arch2.mf.gov.pl/web/bip/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/konsultacje-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/zawiadomienie-o-rozporzeczniu-konsultacji-podatkowych-w-zakresie-objasnienn-zasad-opodatkovania-podatkiem-od-niezrealizowanych-zyskow-exit-tax; data dostępu 14.03.2021 r.

14_ <https://www.gov.pl/web/finanse/konsultacje-podatkowe---estonski-cit>; data dostępu 14.03.2021 r.

15_ <https://www.gov.pl/web/finanse/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe>; data dostępu: 14.03.2021 r.

16_ <https://www.gov.pl/web/finanse/pytania-i-odpowiedzi-dotyczace-procedury-apa>; data dostępu 14.03.2021 r.

17_ [https://www.gov.pl/web/finanse/szef-kas-wydal-opinie-zabezpieczajaca-do-](https://www.gov.pl/web/finanse/szef-kas-wydal-opinie-zabezpieczajaca-do)

[t-procedury-majacej-na-celu-zwrot-doplat](https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-szefa-krajowej-administracji-skarbowej--cofniecie-skutkow-unikania-opodatkovania--nowy-rodzaj-procedury-w-ordynacji-podatkowej); data dostępu 14.03.2021 r.

18_ <https://www.gov.pl/web/finanse/informacja-szefa-krajowej-administracji-skarbowej--cofniecie-skutkow-unikania-opodatkovania--nowy-rodzaj-procedury-w-ordynacji-podatkowej>; data dostępu 14.03.2021 r.

19_ G. Leśniak, Wyjaśnienia MF to pułapka na podatnika, <https://www.prawo.pl/podatki/wyjasnienia-i-objasnienia-podatkowe-ministerstwa-finansow-jaka,489758.html>; data dostępu 14.03.2021 r.

20_ Notabene wydaje się, że w obecnych realiach społeczno-gospodarczych (w dużej mierze także ze względów pandemicznych) w ogóle dostrzec można wybuch nowych instrumentów tworzenia norm postępowania (trudno je bowiem nazwać przepisami prawa): slajdy w powerpointie, tweety Ministerstwa Finansów, itp.

21_ Trudno niestety oprzeć się wrażeniu, że przykłady zamieszczane w objaśnieniach dotyczą sytuacji nader uproszczonych, rzadko zdarzających się w praktyce. Są to przykłady, jakie można by spotkać w podręcznikach dla studentów, lecz niekoniecznie zdarzają się w życiu.

22_ Czy następnym krokiem będzie publikacja objaśnień z wykorzystaniem czcionki Comic Sans?

Krajowa
Izba
Doradców
Podatkowych

K W A R T A L N I K
DORADCA PODATKOWY

KOLEGIUM REDAKCYJNE

Przewodnicząca kolegium redakcyjnego:
IWONA BIERNAT-BARAN

Członkowie kolegium redakcyjnego:
**JACEK BAJSON, DR AGNIESZKA FRANCIK,
CEZARY KRYSIAK, DR MARCIN RYMASZEWSKI**

Redaktor naczelny:
PAWEŁ PRUS,
e-mail: redakcja@kidp.pl

Korekta:
AGNIESZKA ROGOWSKA

Projekt graficzny, skład i łamanie:
AGNIESZKA WARDA,
paninagrochowie@gmail.com

WYDAWCA:

KRAJOWA IZBA DORADCÓW PODATKOWYCH
01-211 Warszawa
ul. Giełdowa 4C/34,
tel.: 22 578 50 00, faks: 22 578 50 09
e-mail: biuro@kidp.pl | www.kidp.pl

ISSN **1898-9926**

Wydawca nie odpowiada za treści zamieszczonych reklam.
Artykuły publikowane w dziale „Prawo Podatkowe” „Kwartalnika Doradca Podatkowy” nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko Krajowej Izby Doradców Podatkowych ani żadnego z jej organów. Artykuły prezentują jedynie osobiste poglądy i interpretacje dokonane przez Autorów. Krajowa Izba Doradców Podatkowych ani Redakcja nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za wykorzystanie treści przedstawionych w artykułach w jakiegokolwiek sprawie podatkowej Czytelników.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych