

Warszawa, dnia 14 listopada 2024 r.

BEOS-WP-1977/24

Pan Poseł
Rafał Bochenek
Przewodniczący Komisji
do Spraw Petycji

Opinia prawna
dotycząca petycji nr BKSP-155-X-231/24
w sprawie zmiany brzmienia art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r.
o doradztwie podatkowym

I. Treść i cel petycji

Petycja nr BKSP-155-X-231/24 została złożona przez osobę prawną. Przedmiotem petycji jest żądanie zmiany przepisów ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹ (w skrócie: u.d.p.) poprzez wykreślenie sformułowania „pkt 1” z art. 2 ust 2 tej ustawy i tym samym nadanie temu przepisowi następującego brzmienia:

„Art. 2. [...]”

2. Zawodowe wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 4 i 5, jest zastrzeżone wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu ustawy.”.

Wnoszący petycję argumentuje, że taka zmiana ustawy ułatwi drobnym przedsiębiorcom, w tym osobom samozatrudnionym, wywiązywanie się z ich obowiązków podatkowych i celnych, bowiem w jej wyniku czynności doradztwa podatkowego określone w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p. będą mogły być wykonywane przez księgowych, których usługi są tańsze niż doradców podatkowych. Wnoszący petycję podkreśla przy tym wysoki stopień skomplikowania polskiego systemu podatkowego i wskazuje, iż „nie można wykonać prawidłowej usługi księgowej i spełnić obowiązku podatkowego, gdy brakuje informacji i wiedzy w powyższym zakresie”.

¹ Tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 2117.

II. Czy petycja mieści się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji (art. 2 ust. 3 ustawy o petycjach)?

Żądanie zmiany przepisów ustawy, stanowiące przedmiot petycji, mieści się w zakresie zadań i kompetencji adresata petycji, tj. Sejmu RP. Tym samym spełniony jest warunek z art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach². W myśl art. 95 ust. 1 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r.³, Sejm i Senat sprawują władzę ustawodawczą w Rzeczypospolitej Polskiej. Konstytucja RP przyznała, w art. 118 ust. 1, inicjatywę ustawodawczą m.in. posłom. Natomiast zgodnie z art. 32 ust. 2 uchwały Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej⁴, w związku z art. 112 Konstytucji RP, „Poselskie projekty ustaw mogą być wnoszone przez komisje sejmowe lub co najmniej 15 posłów podpisujących projekt”.

III. Wymogi formalne (art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o petycjach)

Petycja odpowiada wymaganiom dotyczącym formy i treści określonym w art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o petycjach.

IV. Podstawy przygotowania opinii

Opinia została sporządzana w oparciu o niżej wymienione akty prawne:

- 1) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.);
- 2) ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o advokaturze (tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 1564);
- 3) ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 499);
- 4) ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2021 r. poz. 2117);
- 5) ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 870);

² Tekst jedn.: Dz. U. z 2018 r. poz. 870.

³ Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

⁴ Tekst jedn.: M. P. z 2022 r. poz. 990 z późn. zm.

- 6) ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 1035);
- 7) uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (tekst jedn.: M. P. z 2022 r. poz. 990 z późn. zm.).

V. Kwestie, które ekspert uznaje za istotne w związku z petycją

Na wstępie należy wskazać, że wnoszący petycję nieściśle przytoczył brzmienie art. 2 ust. 2 u.d.p. już po nadaniu mu zmienionej – zgodnie z wnioskiem zawartym w petycji – treści, bowiem przepis ten zawiera odwołanie do określonych punktów zawartych w ust. 1 (pkt 1, 4 i 5), a nie do ustępów 4 i 5, których zresztą w art. 2 nie ma. Jest to omyłka niezmiennająca jednak istoty wniosku zawartego w petycji, którego analiza wymaga przytoczenia aktualnego brzmienia art. 2 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 oraz art. 3 ust. 1 pkt 1-3 u.d.p.:

„Art. 2. 1. Czynności doradztwa podatkowego obejmują:

1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;

[...]

2. Zawodowe wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, 4 i 5, jest zastrzeżone wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu ustawy.

[...]

Art. 3. 1. Podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, są:

1) osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych;

2) adwokaci i radcowie prawni;

3) biegli rewidenci.

[...]”.

Warto nadmienić, że choć status podmiotów uprawnionych posiadają również różnego rodzaju jednostki organizacyjne (organizacje zawodowe będące osobami prawnymi, spółdzielnie, stowarzyszenia, izby gospodarcze, firmy audytorskie, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne), to i tak podmioty te są zobligowane do wykonywania czynności wymienionych m.in. w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p. wyłącznie

przez doradców podatkowych, radców podatkowych lub biegłych rewidentów zatrudnianych przez te podmioty⁵.

Jak wynika z przytoczonych wyżej przepisów, usunięcie z art. 2 ust. 2 u.d.p. odwołania do pkt 1 zamieszczonego w ust. 1 tego artykułu będzie skutkowało tym, że zawodowe wykonywanie czynności polegających na udzielaniu 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 nie będzie już zastrzeżone dla osób fizycznych wpisanych na listę doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych oraz biegłych rewidentów. Takie rozszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do wykonywania wspomnianych wyżej czynności doradztwa podatkowego nie może zostać uznane za zasadne, co wynika z następujących okoliczności.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że podmioty uprawnione wymienione w art. 3 ust. 1 pkt 1-3 u.d.p. (zwane dalej podmiotami uprawnionymi) cechują się – co do zasady – wysokim poziomem profesjonalizmu, będącym konsekwencją wymogów, jakie muszą spełniać osoby ubiegające się o możliwość wykonywania zawodu doradcy podatkowego, adwokata, radcy prawnego oraz biegłego rewidenta. Wymogi te wynikają z poszczególnych ustaw regulujących wykonywanie tych zawodów, tj. ustawy o doradztwie podatkowym, ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze⁶, ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych⁷ oraz ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym⁸. Jednym bowiem z warunków wykonywania wszystkich tych zawodów jest zdanie egzaminu zawodowego sprawdzającego wiedzę i kompetencje osoby ubiegającej się o uzyskanie tytułu doradcy podatkowego⁹, adwokata¹⁰, radcy prawnego¹¹ oraz biegłego rewidenta¹². Ponadto, ustawodawca nakłada na podmioty uprawnione obowiązek

⁵ Zob. art. 4 ust. 1 i 2 u.d.p.

⁶ Tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 1564.

⁷ Tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 499.

⁸ Tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r. poz. 1035.

⁹ Zob. m.in. art. 20 u.d.p.

¹⁰ Zob. m.in. art. 65 pkt 4 i art. 78d ustawy Prawo o adwokaturze.

¹¹ Zob. m.in. art. 24 ust. 1 pkt 6 i art. 36⁴ ustawy o radcach prawnych.

¹² Zob. m.in. art. 4 ust. 2 pkt 6 i art. 14 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

przynależności do odpowiednich samorządów zawodowych¹³, które dbają m.in. o wysoką jakość usług świadczonych przez ich członków oraz stałe podnoszenie przez nich kwalifikacji zawodowych¹⁴. Istotnym aspektem wykonywania działalności przez podmioty uprawnione jest również obowiązek dochowania tajemnicy zawodowej¹⁵.

Ograniczenie możliwości wykonywania czynności doradztwa podatkowego, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p., wyłącznie do podmiotów uprawnionych, tj. spełniających bardzo rygorystyczne wymogi związane z posiadaniem odpowiedniej wiedzy, potwierdzonej zdaniem stosownych egzaminów, oraz dotyczące przestrzegania tajemnicy zawodowej, jak również polegające na obowiązkowej przynależności do samorządów zawodowych nadzorujących działalność wykonywaną przez ich członków, w tym dbających o systematyczne podnoszenie ich kompetencji zawodowych – jest w pełni uzasadnionym podejściem ze strony ustawodawcy. Należy bowiem pamiętać, że wspomniane wyżej czynności doradztwa podatkowego dotyczą szczególnie wrażliwych aspektów prowadzenia działalności gospodarczej, bo związanych ściśle z zakresem obowiązków podatkowych i celnych spoczywających na przedsiębiorcach. Rozszerzenie kręgu podmiotów mogących wykonywać takie czynności na osoby, w tym na księgowych (należy podkreślić, że działalność księgowych nie podlega tak ścisłej i szczegółowej regulacji, jak wykonywanie zawodu doradcy podatkowego, adwokata, radcy prawnego czy biegłego rewidenta), niezobligowane do spełnienia tych restrykcyjnych wymogów dotyczących rozpoczęcia i wykonywania zawodu, mogłoby nie tylko narazić na straty finansowe samych przedsiębiorców, np. w efekcie sporządzenia dla nich błędnej (niefachowej) opinii lub porady, ale również zaburzyć funkcjonowanie całego systemu podatkowego, dla którego równowagi kluczowe znaczenie mają takie kwestie, jak poprawne ustalenie wysokości świadczenia podatkowych oraz jego odprowadzenie we właściwym terminie.

¹³ Zob. art. 47 ust. 1 i 2 u.d.p., art. 1 ust. 2, art. 2 i 38 ustawy Prawo o advokaturze, art. 40 ust. 2 ustawy o radcach prawnych oraz art. 22 ust. 1 i 3 oraz art. 23 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

¹⁴ Zob. art. 51 ust. 1 pkt 8 i 10 u.d.p., art. 3 ust. 1 pkt 3-5 ustawy Prawo o advokaturze, art. 41 pkt 4 i 5, art. 52 ust. 3 pkt 2 i 3 ustawy o radcach prawnych oraz art. 25 ust. 1 pkt 2 i 3 lit. a ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

¹⁵ Zob. art. 37 u.d.p., art. 6 ustawy Prawo o advokaturze, art. 3 ust. 3-6 ustawy o radcach prawnych oraz art. 78 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym.

VI. Podsumowanie

W świetle wskazanych wyżej okoliczności należy stwierdzić, że przedstawiona przez wnoszącego petycję propozycja zmiany brzmienia art. 2 ust. 2 u.p.d., skutkująca zniesieniem ścisłego ograniczenia kręgu podmiotów uprawnionych do dokonywania czynności doradztwa podatkowego ujętych w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p., nie znajduje uzasadnienia. Dla przyjęcia negatywnej oceny prawnej wspomnianego rozwiązania – w efekcie którego do realizacji tego rodzaju czynności zostałyby dopuszczone osoby, w tym księgowi, niezobowiązane do spełnienia rygorystycznych warunków związanych z dopuszczeniem do zawodu i późniejszym jego wykonywaniem, jakie ustawodawca stawia w odniesieniu do doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych i biegłych rewidentów – kluczowe znaczenie ma ustalenie, że działania wyszczególnione w art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p. dotyczą bardzo wrażliwego (podatkowego) aspektu działalności przedsiębiorców, w przypadku którego udzielenie nietrafnej porady lub sformułowanie błędnej opinii może mieć bardzo negatywny wpływ nie tylko na sytuację prawnopodatkową konkretnego przedsiębiorcy, ale również – patrząc z szerszej perspektywy – może pociągać ujemne konsekwencje dla funkcjonowania całego systemu podatkowego.

Autor:

dr Paweł Marek Woroniecki
ekspert ds. legislacji
w Biurze Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji

Akceptował:

Wicedyrektor Biura Ekspertyz
i Oceny Skutków Regulacji

Piotr Chybalski

Deskrytory bazy REX: petycja, podatek, doradztwo podatkowe
Weryfikacja: A. Tomaszewska