

USTAWA O DORADZTWIE PODATKOWYM

KOMENTARZ

REDAKCJA NAUKOWA
ADAM MARIAŃSKI

BEATA DUTKIEWICZ, STANISŁAW KUBIAK
MAREK KWIETKO-BĘBNOWSKI
ADAM MARIAŃSKI, TOMASZ MIŁEK
WŁODZIMIERZ NYKIEL, SŁAWOMIR SADOCHA
ALEKSANDER STANEK, DARIUSZ STRZELEC
DOMINIK SZCZYGIEL, ZBIGNIEW MACIEJ SZYMIK

2. WYDANIE

Polecamy również:

VAT. Komentarz

A. Bartosiewicz

CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość

P. Małecki, M. Mazurkiewicz

PIT. Komentarz

A. Bartosiewicz

**Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
z zakresu VAT. Komentarz**

redakcja naukowa R. Namysłowski

Ordynacja podatkowa. Komentarz

C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, M. Popławski,
S. Presnarowicz, W. Stachurski

VAT. Wybór orzecznictwa

redakcja naukowa M. Militz

**Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
w sprawach podatkowych. Komentarz**

redakcja naukowa W. Nykiel, A. Zalasinski

Prawo podatkowe przedsiębiorców

redakcja naukowa H. Litwińczuk

Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy

redakcja naukowa B. Brzeziński

Podatek od nieruchomości. Komentarz

L. Etel

USTAWA O DORADZTWIE PODATKOWYM

KOMENTARZ

REDAKCJA NAUKOWA
ADAM MARIAŃSKI

BEATA DUTKIEWICZ, STANISŁAW KUBIAK
MAREK KWIETKO-BĘBNOWSKI
ADAM MARIAŃSKI, TOMASZ MILEK
WŁODZIMIERZ NYKIEL, SŁAWOMIR SADOCHA
ALEKSANDER STANEK, DARIUSZ STRZELEC
DOMINIK SZCZYGIEŁ, ZBIGNIEW MACIEJ SZYMIK

2. WYDANIE

Stan prawny na 1 stycznia 2015 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne
Katarzyna Świerk-Bożek

Łamanie
Wolters Kluwer

Projekt okładki i stron tytułowych
Agnieszka Tchórznička

Poszczególne części komentarza opracowali:

Beata Dutkiewicz: art. 14–16

Stanisław Kubiak: art. 81

Marek Kwietko-Bębnowski: art. 17–19, 31–34

Adam Mariański: art. 1–5

Tomasz Miłek: art. 47–63, 83–94

Włodzimierz Nykiel: art. 20–26

Sławomir Sadocha: art. 64–80

Aleksander Stanek: art. 43–46a

Dariusz Strzelec: art. 36, 41–41b

Dominik Szczygiel: art. 27, 30, 37–40, 42

Zbigniew Maciej Szymik: art. 6–13

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN: 978-83-264-7969-4
2. wydanie

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 00, fax 22 535 81 35
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
Przedmowa	11
Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym	19
Rozdział 1	
Przepisy ogólne	21
Rozdział 2	
Wpis na listę doradców podatkowych	47
Rozdział 3	
Wpis do rejestru osób prawnych uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego	64
Rozdział 4	
Egzamin na doradcę podatkowego	87
Rozdział 5	
Wykonywanie zawodu doradcy podatkowego	114
Rozdział 6	
Obowiązki i prawa doradcy podatkowego	140

Rozdział 7	
Odpowiedzialność za szkodę	194
Rozdział 8	
Samorząd doradców podatkowych	224
Rozdział 9	
Odpowiedzialność dyscyplinarna	247
Rozdział 10	
Odpowiedzialność karna	268
Rozdział 11	
Przepisy przejściowe i końcowe	272
Literatura	287
O Autorach	291

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | | |
|--------------------|---|--|
| dyrektywa usługowa | – | dyrektywa 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotycząca usług na rynku wewnętrznym (Dz. Urz. UE L 376 z 27.12.2006, s. 36) |
| k.c. | – | ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.) |
| k.k. | – | ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.) |
| Konstytucja RP | – | Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) |
| k.p. | – | ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.) |
| k.p.a. | – | ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.) |
| k.p.c. | – | ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.) |

k.p.k.	–	ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)
k.s.h.	–	ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
nowelizacja z dnia 10 czerwca 2010 r.	–	ustawa z dnia 10 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 122, poz. 826)
nowelizacja z dnia 9 maja 2014 r.	–	ustawa z dnia 9 maja 2014 r. o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. poz. 768)
o.p.	–	ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
p.p.s.a.	–	ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
pr. adw.	–	ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 635 z późn. zm.)
p.s.w.	–	ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 572 z późn. zm.)
r. PKE	–	rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 listopada 2010 r. w sprawie Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego i przeprowadzania egzaminu na doradcę podatkowego (Dz. U. Nr 212, poz. 1390)
r.w.c.d.p.	–	rozporządzenie Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej

	udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U. Nr 31, poz. 153)
r.o.u.o.c.	– rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 4 grudnia 2003 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów wykonujących doradztwo podatkowe (Dz. U. Nr 211, poz. 2065)
statut KIDP	– statut Krajowej Izby Doradców Podatkowych (Podat. z 2014 r. Nr 3, poz. 31)
u.b.r.	– ustawa z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (Dz. U. Nr 77, poz. 649 z późn. zm.)
u.d.p.	– ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213 z późn. zm.)
u.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)
u.r.p.	– ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 637 z późn. zm.)
u.s.d.g.	– ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 672 z późn. zm.)
ustawa o VAT	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
u.u.o.	– ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o ubezpieczeniach obowiązkowych, Ubezpieczeniowym Funduszu Gwarancyjnym i Polskim Biurze Ubezpieczycieli Komunikacyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 392 z późn. zm.)

- | | | |
|------------------------|---|---|
| u.z.u.k. | – | ustawa z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (Dz. U. Nr 63, poz. 394 z późn. zm.) |
| zasady etyki zawodowej | – | uchwała nr 32/2014 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 11 lutego 2014 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego zasad etyki doradców podatkowych (Podat. z 2014 r. Nr 2, poz. 11) |

Czasopisma, zbiory orzeczeń

- | | | |
|-------------|---|---|
| M. Podat. | – | Monitor Podatkowy |
| ONSA | – | Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego |
| ONSAiWSA | – | Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych |
| OSP | – | Orzecznictwo Sądów Polskich |
| OTK | – | Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego |
| POP | – | Przegląd Orzecznictwa Podatkowego |
| Prz. Podat. | – | Przegląd Podatkowy |

Inne

- | | | |
|------|---|-----------------------------------|
| KIDP | – | Krajowa Izba Doradców Podatkowych |
| KRDP | – | Krajowa Rada Doradców Podatkowych |
| NSA | – | Naczelny Sąd Administracyjny |
| TK | – | Trybunał Konstytucyjny |
| WSA | – | wojewódzki sąd administracyjny |

PRZEDMOWA

Warunki i zasady wykonywania w Polsce zawodu doradcy podatkowego, a także organizację samorządu doradców podatkowych oraz zasady jego działania określa ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213 z późn. zm.). Po kilkunastu latach jej obowiązywania, kiedy wydawało się, że doradca podatkowy zagości na stałe u boku polskiego przedsiębiorcy, wspierając go swoją wiedzą przy podejmowaniu ważkich decyzji gospodarczych, pojawiły się projekty reform liberalizujących „dostęp do rynku pracy” przez redukcję liczby zawodów regulowanych, w tym zawodu doradcy podatkowego. Mimo aktywnego udziału naszych przedstawicieli w pracach parlamentarnych i zabiegów o to, by usługi w zakresie doradztwa podatkowego były nadal zastrzeżone dla osób posiadających odpowiednie uprawnienia, w dniu 9 maja 2014 r. została uchwalona, forsowana przez Ministerstwo Sprawiedliwości, ustawa o ułatwieniu dostępu do wykonywania niektórych zawodów regulowanych (Dz. U. poz. 768), która weszła w życie z dniem 10 sierpnia 2014 r.

Przyjęta strategia miała na celu – w założeniach projektodawców – wprowadzenie, w obrębie rynku „uwolnionych” czynności zastrzeżonych wcześniej dla doradców podatkowych, mechanizmów konkurencyjnych, a więc ułatwienie dostępu do wykonywania zawodu, a w konsekwencji spadek cen usług, których jakość zweryfikuje rynek, czyli sami klienci. Czas pokaże, czy założenia te były słuszne.

Trzeba podkreślić, że zapotrzebowanie na usługi doradców podatkowych pojawiło się w Polsce z końcem lat 80. ubiegłego stulecia, kiedy zawód ten jeszcze formalnie nie istniał, ale przemiany ustrojowe i gospo-

darcze, a także powstanie pierwszych dużych, prywatnych przedsiębiorstw (krajowych i międzynarodowych) wymusiło konieczność korzystania z wiedzy i umiejętności specjalistów od podatków. Należy zgodzić się z twierdzeniem, że przyczyną był nie tylko szczególnie skomplikowany polski system podatkowy, ale także przyzwyczajenie kadr zarządzających zagranicznymi firmami działającymi w warunkach wolnorynkowych do współpracy z doradcami podatkowymi.

W dobie deregulacji, która od 10 sierpnia 2014 r. stała się faktem, priorytetem działania samorządu zawodowego doradców podatkowych powinna być więc dbałość o wzmocnienie wizerunku tego zawodu jako zawodu zaufania publicznego oraz jego promocja, umożliwiająca zwiększenie potencjału rynkowego doradców podatkowych, a także podejmowanie działań mających na celu ograniczenie jej negatywnych skutków. Negatywne zmiany w zakresie świadczenia usług doradztwa podatkowego wynikają jednak nie tylko ze wskazanej ustawy, ale także ze zmian wprowadzonych do ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.). Trudno jednak zrozumieć, co – oprócz populistycznych haseł – przyświecało projektodawcom żądającym wyłączenia z katalogu czynności doradztwa prowadzenia ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzania zeznań i deklaracji podatkowych w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów. Zlikwidowanie certyfikatu księgowego i ograniczenie czynności doradztwa podatkowego wpłynie z pewnością negatywnie na usługi prowadzenia ksiąg podatkowych, w tym rachunkowych. Zezwolenie na to, by prowadzenie ksiąg i ewidencji podatkowych oraz sporządzania zeznań i deklaracji podatkowych przestało być czynnością zastrzeżoną do wykonywania przez przedstawicieli zawodu zaufania publicznego spowoduje, że te fundamentalne dla bezpieczeństwa finansów publicznych czynności pozostaną poza jakimkolwiek nadzorem publicznym i będą wykonywane przez dowolne podmioty – bez względu na ich reputację, posiadane kwalifikacje zawodowe i etyczne. Z całą pewnością spadnie wiarygodność danych pochodzących z ksiąg rachunkowych, które będzie mógł prowadzić każdy, bez względu na wykształcenie (a nawet jego brak) i doświadczenie zawodowe.

Deregulacja jest zagrożeniem nie tylko dla osób wykonujących zawód doradcy podatkowego, ale i dla odbiorców usług księgowych i doradczych. Księgi rachunkowe i ewidencje podatkowe stanowią bowiem zbiór danych, z którego czerpią informacje wszyscy uczestnicy obrotu gospodarczego i to na ich podstawie podejmowane są najistotniejsze decyzje gospodarcze. Opierając się na danych pochodzących z tych ksiąg i ewidencji, prowadzi się m.in. statystyki publiczne, a jeśli brakuje rzetelnych i kompletnych ksiąg, to żaden organ nie wyegzekwuje należnego podatku, bo jego obliczenie dokonywane jest na tej właśnie podstawie. Zgoda ustawodawcy na prowadzenie ksiąg przez osoby spoza kręgu zawodów zaufania publicznego spowoduje prawdopodobnie spadek dochodów budżetowych i wzrost przestępstw gospodarczych. To z kolei przyczyni się do wzmożenia kontroli podatkowych, które – w założeniu – powinny mieć na celu ochronę interesów państwa, ale *de facto* uderzy w uczciwych przedsiębiorców i podatników, zmuszanych do nieustannego udowadniania prawidłowości deklarowanych podstaw opodatkowania i kwot podatków. Przedsiębiorcy korzystający z usług nieprofesjonalnych „księgowych”, prowadzących wadliwie lub nierzetelnie księgi, nie będą w stanie wyegzekwować od tych osób jakichkolwiek odszkodowań, a organy ścigania nie będą mogły postawić im żadnych zarzutów wobec argumentów, że dokumentację prowadziły na podstawie dokumentów przekazywanych przez zlecającego. W efekcie zamiast ułatwienia prowadzenia działalności gospodarczej i obniżenia jej kosztów zwiększy się niepewność obrotu, obniży poziom zaufania obywateli do państwa, zwiększy zapotrzebowanie na czynności kontrolne, wzrośnie podejrzliwość urzędników, a uczciwi podatnicy zostaną narażeni na dodatkowe niedogodności i koszty. Szkoda, że w Polsce parlamentarzyści nie wzięli pod uwagę tych argumentów i nie uznali, że doradztwo podatkowe w dotychczasowym kształcie było gwarantem nadzoru publicznego nad prawidłowym prowadzeniem ewidencji i deklarowanych kwot zobowiązań podatkowych.

Należy podkreślić, że doradca podatkowy, aby wykonywać swój zawód, musi posiadać szczególne, udokumentowane kompetencje zawodowe, ustawicznie poszerzać i aktualizować swoją wiedzę oraz doskonalić umiejętności, ponieważ ponosi odpowiedzialność za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości, gwarantuje wysoką

jakość pracy, właściwe postępowanie w relacjach z jednostkami i instytucjami powiązanych z nim zawodowo, także w sytuacjach sporu i sprzeczności interesów oraz podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu i jest zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej. To są atuty zawodu doradcy podatkowego, o których być może nie wiedzą przedsiębiorcy, a już z pewnością nie wiedzieli projektodawcy ustawy i parlamentarzyści. Biorąc pod uwagę wysokie kwalifikacje zawodowe doradców podatkowych, można mieć nadzieję, że poradzą sobie z konkurencją ze strony osób nieposiadających żadnych umiejętności i uprawnień. Będzie to jednak wymagało czasu, a im ten czas będzie dłuższy, tym gorzej dla naszego państwa. Krótkowzroczność naszych władz może doprowadzić do niepowetowanych strat budżetowych i deprecjacji osób posiadających bardzo wysokie umiejętności i kwalifikacje zawodowe. Zawód doradcy podatkowego jest trudny i odpowiedzialny, wymaga ciągłego „śledzenia” zmian nie tylko w obowiązujących przepisach, ale i w interpretacjach prawa podatkowego dokonywanych przez organy podatkowe, sądy i trybunały. Kompleksowa obsługa klienta i prowadzenie jego spraw wymaga czasami udziału doradcy podatkowego także w postępowaniach karnych skarbowych. Stąd też – mimo deregulacji, a może nawet wbrew niej – należałoby podjąć inicjatywę w zakresie rozszerzenia uprawnień doradców do występowania w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych przed sądami pracy i ubezpieczeń społecznych. Prawo występowania przed sądami – na razie tylko administracyjnymi – powoduje, że doradcy, mając na względzie także podniesienie prestiżu zawodu, postulują od kilku lat wprowadzenie stroju urzędowego (togi) dla doradcy podatkowego występującego przed sądem, co zwiększyłoby także jego rozpoznawalność i pozwoliło odróżnić doradcę od innych uczestników postępowania. Ewentualne dalsze zmiany w ustawie o doradztwie podatkowym powinny jednak mieć charakter kompleksowy, szybkie bowiem i pozornie „drobne” zmiany wywołują czasami daleko idące konsekwencje, a nic tak nie szkodzi prawu, jak jego częste i przypadkowe „poprawianie”. Wydaje się, że kilkanaście lat obowiązywania ustawy pozwala samorządowi na zgłoszenie propozycji zmian, które wynikają ze zdobytych doświadczeń i mogą poprawić jej funkcjonowanie w praktyce. Szkoda tylko, że polski ustawodawca, który początkowo bardzo szybko dostrzegł potrze-

bę uregulowania zasad prowadzenia działalności przez doradców podatkowych, stworzył reguły dopuszczania do wykonywania zawodu i określił zasady funkcjonowania samorządu oraz przekazał jego organom funkcje z zakresu władztwa publicznego, równie szybko zaprzepaścił ten dorobek. I chociaż od początku zawód doradcy podatkowego kształtowany był jako zawód zaufania publicznego, a kolejne nowelizacje ustawy rolę tę wzmacniały, zwłaszcza przez nadanie doradcy podatkowemu immunitetu materialnego czy wzmocnienie poziomu ochrony tajemnicy zawodowej doradcy, także przez uczynienie jej nieograniczoną w czasie, to ustawa deregulacyjna może przyczynić się do obniżenia jego prestiżu.

Zatem zadaniem samorządu doradców podatkowych, wykonujących zawód zaufania publicznego, powinna być obrona interesów jego członków – także przed nieuczciwą konkurencją – która wymaga zmiany sposobu prezentowania świadczonych usług. Doradca podatkowy nie może być kojarzony wyłącznie z „księgowym”, a jego kancelaria z „biurem rachunkowym”. Musi on na każdym kroku podkreślać i eksponować świadczenie usług polegających na udzielaniu porad podatkowych i bronić swoich interesów za pomocą instrumentów prawnych, w jakie ustawodawca wyposażył jego samorząd zawodowy, by sprawował pieczę, o której mowa w art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, a zatem wykonywał zawód w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony. Należy więc stale przypominać, że doradca podatkowy jest związany tajemnicą zawodową, co oznacza, że tylko na podstawie orzeczenia sądu może wyjawiać organom podatkowym, komornikom czy prokuratorom informacje dotyczące klientów. Ogromne znaczenie ma także obowiązkowe ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej, ponieważ w istniejącym gąszczu przepisów, przy zmienności urzędowych interpretacji i braku jednolitej linii orzeczniczej sądów w sprawach podatkowych, sprawą niebagatelną jest świadomość klientów, że w razie zaniedbania czy błędu doradcy podatkowego (nawet nieumyślnego) mogą oni żądać odszkodowania, z gwarancją jego wypłacenia. Samorząd zawodowy doradców podatkowych powinien także wspierać działania zmierzające do integracji środowiska, inicjować i wspierać działania rozwijające współpracę z innymi samorządami zawodowymi, reprezentującymi osoby wykonujące zawody zaufania publicznego, organizacjami przedsiębiorców oraz innymi podmiotami i instytu-

cjami realizującymi cele zbieżne z jego celami, w tym również ze stowarzyszeniami i organizacjami zagranicznymi oraz międzynarodowymi. Realizując zaś swoje ustawowe funkcje, powinien czuwać nad należytych wykonywaniem obowiązków przez doradców, wykorzystując do tego przyznane mu uprawnienia. W aktualnej sytuacji rzeczą niezwykle istotną jest budowanie świadomości podatkowej całego społeczeństwa. Im będzie ona wyższa, tym doradca podatkowy będzie bardziej potrzebny, a jego zawód będzie stabilniejszy. Można żywić nadzieję, że po pierwszych porażkach wynikających z powierzania spraw nieodpowiednim, niewykwalifikowanym podmiotom, podatnicy sami dojrzeją do tego, że aby dobrze dbać o swoje sprawy, należy oddać je w ręce osób, które posiadają certyfikat doradcy podatkowego, są ubezpieczone i mają odpowiednie oparcie w samorządzie. Wbrew pozorom dzięki ustawie deregulacyjnej ten zawód może dużo zyskać, bo w sposób istotny doradca podatkowy będzie różnił się od innych osób, które nie są zrzeszone w samorządzie, a zajmują się jedynie wypełnianiem deklaracji czy prowadzeniem ewidencji księgowej.

Wielokrotne zmiany w przepisach ustawy o doradztwie podatkowym wywołują mnóstwo wątpliwości, zatem z satysfakcją należy odnotować trud Autorów niniejszego *Komentarza*, którzy wykorzystując swój dorobek naukowy oraz doświadczenie zawodowe, podjęli się po raz kolejny omówienia obowiązującego stanu prawnego. Komentarz ten będzie przydatny zwłaszcza nowym doradcom wstępującym do zawodu. Widać wśród nich już zmianę pokoleniową. Wielu młodych ludzi dostrzega bowiem w tym zawodzie szansę dla siebie, choćby dlatego, że daje on możliwość występowania przed organami podatkowymi i sądami także osobom, które co prawda nie ukończyły studiów prawniczych, ale posiadają rozległą wiedzę i złożyły egzamin na doradcę podatkowego. Zawód ten cieszy się niesłabnącym zainteresowaniem, mimo że egzamin na doradcę podatkowego nie należy do najłatwiejszych. Doradca podatkowy to zawód, który w tak skomplikowanym świecie prawnopodatkowym wychodzi naprzeciw oczekiwaniom specjalizacji. Dziś już nie sposób znać się na wszystkim. Wielu doradców podatkowych nawiązało współpracę i podpisało umowy z kancelariami prawnymi (radcowskimi i adwokackimi), których właściciele zdają sobie sprawę, że muszą mieć profe-

sjonalne wsparcie certyfikowanego doradcy podatkowego w sprawach nie tylko swoich klientów, ale także we własnych sprawach gospodarczych czy finansowych.

*Jadwiga Glumińska-Pawlic
Przewodnicząca Krajowej Rady Doradców Podatkowych*

USTAWA

z dnia 5 lipca 1996 r.

o doradztwie podatkowym

(tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213; zm. Dz. U. z 2014 r. poz. 768)

Rozdział 1

PRZEPISY OGÓLNE

Art. 1. Ustawa określa warunki i zasady wykonywania doradztwa podatkowego, organizację samorządu doradców podatkowych oraz zasady jego działania.

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) 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;
- 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.

1a. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do czynności wykonywanych na rzecz osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych podatników, płatników lub inkasentów

w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, z późn. zm.).

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

3. (uchylony).

1. Zakres przedmiotowy czynności doradztwa podatkowego

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p. czynności doradztwa podatkowego obejmowały udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich zobowiązań podatkowych. Tak określony zakres przedmiotowy czynności doradztwa podatkowego determinował ich ograniczenie wyłącznie **do doradztwa w zakresie wykonania obowiązków podatkowych**.

Obecnie obowiązujący art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p. stanowi, że czynności doradztwa podatkowego obejmują 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. Zmiana ta została wprowadzona nowelizacją z dnia 10 czerwca 2010 r., która weszła w życie z dniem 7 sierpnia 2010 r.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, że czynności doradztwa podatkowego dotyczą spraw odnoszących się do podatników, płatników oraz inkasentów z zakresu ich obowiązków podatkowych.

Zgodnie z art. 7 § 1 o.p. **podatnikiem** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W myśl art. 8 o.p. **płatnikiem** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Natomiast zgodnie z art. 9 o.p. **inkasentem** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości

prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Ponadto, w myśl art. 2 ust. 1a u.d.p., przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do czynności wykonywanych na rzecz osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych podatników, płatników lub inkasentów w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.). Prawa i obowiązki następców prawnych reguluje dział III rozdział 14 o.p. (szerzej A. Mariański, *Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym*, Warszawa 2001), a osób trzecich – dział III rozdział 15 o.p. (szerzej A. Mariański, *Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe – podstawy i wyłączenia*, Gdańsk 2004).

Przed nowelizacją ustawy o doradztwie podatkowym z 2001 r. (ustawa z dnia 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. Nr 42, poz. 474) ustawodawca wskazywał na czynności doradztwa dotyczące zobowiązań podatkowych tych podmiotów. Jednakże na podatniku, płatniku i inkasencie ciąży wiele obowiązków nie dotyczących powstawania zobowiązań podatkowych. Dlatego dokonano zmiany omawianej regulacji ustawy i czynności doradztwa dotyczą wszelkich **obowiązków podatkowych**. Przy czym nie chodzi tutaj o obowiązek podatkowy, który jest definiowany w art. 4 o.p. jako wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych **ustawach**. Określone w ustawie o doradztwie podatkowym obowiązki podatkowe obejmują wszelkie czynności, które podmioty wskazane w przepisach prawa podatkowego zobowiązane są wykonać.

Przykładowo, zgodnie z art. 82 § 1 o.p., osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji:

- 1) na pisemne żądanie organu podatkowego – o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć

- wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę;
- 2) bez wezwania przez organ podatkowy – o umowach zawartych z nie-rezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego;
 - 3) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.

Natomiast banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe są obowiązane do sporządzania i przekazywania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w formie dokumentu elektronicznego, w okresie sprawozdawczym – odpowiednio od 1 do 15 dnia miesiąca oraz od 16 do ostatniego dnia miesiąca – informacji o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w terminie do 7 dnia następnego okresu sprawozdawczego. Obowiązek sporządzania i przekazywania informacji nie dotyczy rachunków bankowych założonych i zlikwidowanych w tym samym okresie sprawozdawczym (art. 82 § 2 o.p.).

Obowiązki te nie mają nic wspólnego z samym zobowiązaniem podatkowym tych podmiotów. Niewątpliwie jednak wynikają one z przepisów prawa podatkowego. Dlatego też obowiązujący zakres doradztwa podatkowego jest znacznie szerszy. Porady czy opinie mogą także dotyczyć innych obowiązków niż odnoszące się do zobowiązania podatkowego podatnika, płatnika lub inkasenta.

Obowiązki **celne** regulowane są w ustawie z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 727 z późn. zm.), rozporządzeniu Rady (EWG) nr 2913/92 z dnia 12 października 1992 r. ustanawiającym Wspólnotowy Kodeks Celny (Dz. Urz. UE L 302 z 19.10.1992, s. 1; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307) oraz w wielu krajowych rozporządzeniach wykonawczych, a także rozporządzeniach Komisji.

Obowiązki związane z **egzekucją** obowiązków podatkowych oraz celnych reguluje ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1619 z późn. zm.).

2. Udzielanie porad, opinii i wyjaśnień

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.d.p. do czynności doradztwa podatkowego należy 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. **Porada** to, zgodnie ze znaczeniem w języku powszechnym, udzielenie komuś rady; też: to, co się komuś zaleca jako środek na coś. **Opinia** z kolei to przekonanie o czymś, pogląd na jakąś sprawę, a także orzeczenie specjalisty na jakiś temat. **Wyjaśnienie** zaś oznacza uwagi wyjaśniające rzecz niezrozumiałą, a wyjaśnić – uczynić coś zrozumiałym oraz podać powody, motyw (www.sjp.pwn.pl).

Jak zatem z omawianej regulacji wynika, czynności doradztwa podatkowego obejmują nie tylko pomoc w wyjaśnieniu przepisów prawa podatkowego, ale także dokonywanie wykładni niejasnych uregulowań prawnych oraz wskazywanie podatnikom, jak powinni postępować. Doradztwo podatkowe nie ogranicza się zatem tylko do pomocy w wykonaniu obowiązków nałożonych na podatników, płatników, inkasentów, osoby trzecie oraz następców prawnych. 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.

Czynności doradztwa podatkowego dotyczą udzielania porad, opinii oraz wyjaśnień dla konkretnego podatnika, płatnika lub inkasenta. Tym samym publikacja naukowa bądź wykład (szkolenie) dotyczący problematyki prawa podatkowego nie stanowi czynności doradztwa podatkowego. Należy dodać, iż art. 2 ust. 2 u.d.p. wyraźnie stanowi, że dokonywanie tych czynności zastrzeżone jest wyłącznie dla zawodowego wykonywania tych czynności. Tym samym sporadyczne, a także bezpłatne udzielanie porad, opinii bądź wyjaśnień dla konkretnego podatnika nie będzie traktowane jako wykonywanie czynności doradztwa podatkowego.

3. Prowadzenie ksiąg podatkowych

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.d.p. do czynności doradztwa podatkowego należy **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.

Zgodnie z art. 3 pkt 4 o.p. przez księgi podatkowe rozumie się księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

Prowadzenie ksiąg rachunkowych reguluje ustawa o rachunkowości. Zgodnie z art. 13 ust. 1 u.r. księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą:

- 1) dziennik;
- 2) księgę główną;
- 3) księgi pomocnicze;
- 4) zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych;
- 5) wykaz składników aktywów i pasywów (inwentarz).

Natomiast zasady prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów reguluje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1037).

Ewidencjami dla celów podatkowych będą m.in.: ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych; ewidencja wyposażenia; indywidualne (imienne) karty przychodów pracowników; ewidencja przychodów dla potrzeb zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych oraz ewidencja dla potrzeb podatku od towarów i usług.

Zasadnicze zmiany w tym zakresie przyniosła nowelizacja z dnia 9 maja 2014 r. 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 art. 2 ust. 2 u.d.p., zgodnie z którym zawodowe wykonywa-

nie 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. Ta sama ustawa znieważała przepisy ustawy o rachunkowości, znosząc wymóg uzyskania stosownego certyfikatu księgowego. Tym samym nie tylko doradcy podatkowi i biegli rewidenci, ale każdy podmiot może prowadzić księgi rachunkowe, podatkowe i inne ewidencje dla celów podatkowych. Jest to traktowane jak zwykła działalność gospodarcza, z pewnymi wymogami, jak np. obowiązek zawarcia umowy ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone w związku z prowadzeniem tej działalności (art. 76h ust. 1 u.r.).

Zmiana ta jest powszechnie krytykowana przez doradców podatkowych. Wskazuje się, że wpłynie to negatywnie na usługi prowadzenia takich ksiąg, skoro nawet osoba bez odpowiedniego wykształcenia i doświadczenia może je prowadzić. Niesie to fundamentalne ryzyko dla bezpieczeństwa finansów publicznych (J. Glumińska, *O deregulacji*, Doradca Podatkowy 2014, nr 6, s. 2). W szczególności może dojść do konkurencji cenowej, która doprowadzi do zniknięcia wielu małych biur świadczących tylko usługi doradztwa podatkowego.

Należy jednak podzielić pogląd, że dla samych doradców podatkowych może to być pozytywna zmiana. Tylko taka osoba prowadząca księgi może zagwarantować wysoki poziom świadczonych usług, ciągle dokształcanie (obligatoryjne) oraz obowiązkowe ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej, a także zapewnienie tajemnicy zawodowej (T. Michalik, *Kilka uwag dotyczących deregulacji jako wyzwania stojącego przed doradcami podatkowymi*, Prz. Podat. 2014, nr 4, s. 8).

4. Sporządzanie deklaracji

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.d.p. do czynności doradztwa podatkowego należy **sporządzanie**, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, **zeznań i deklaracji** podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie. Obowiązek składania zeznań oraz deklaracji podatkowych wynika z przepisów materialnego prawa podatkowego, np. z: ustawy

z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.), ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.), ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.), ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.), ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.), ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.).

Zgodnie z art. 3 pkt 5 o.p. przez deklaracje rozumie się również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Przykładowo, zgodnie z art. 6 ust. 6 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, osoby fizyczne są obowiązane złożyć właściwemu organowi podatkowemu informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych, sporządzoną na formularzu według ustalonego wzoru. Z kolei zgodnie z art. 100 ustawy o VAT podatnicy, o których mowa w art. 15 ustawy o VAT, zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, są obowiązani składać w urzędzie skarbowym zbiorcze informacje o dokonanych:

- 1) wewnątrzwspólnotowych dostawach towarów w rozumieniu art. 13 ust. 1 i 3 ustawy o VAT, do których ma zastosowanie art. 42 ust. 1 ustawy o VAT, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
- 2) wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów, o których mowa w art. 9 ust. 1 lub art. 11 ust. 1 ustawy o VAT, od podatników podatku od wartości dodanej, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;
- 3) dostawach towarów zgodnie z art. 136 ust. 1 lub 2 ustawy o VAT, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych

niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej;

- 4) usługach, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, na rzecz podatników podatku od wartości dodanej lub osób prawnych niebędących takimi podatnikami, zidentyfikowanych na potrzeby podatku od wartości dodanej, świadczonych na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju, innych niż zwolnionych od podatku od wartości dodanej lub opodatkowanych stawką 0%, dla których zobowiązaniem do zapłaty podatku od wartości dodanej jest usługobiorca.

Tym samym doradca podatkowy jest uprawniony nie tylko do sporządzania deklaracji typu VAT-7, ale również wykazów na podatek od nieruchomości czy też informacji podsumowującej w podatku od towarów i usług. Przy czym doradca podatkowy może sporządzić takie deklaracje bądź też może udzielić pomocy w ich sporządzeniu przez podatnika, płatnika oraz inkasenta.

Ustawa o doradztwie podatkowym wskazuje, że czynnością doradztwa podatkowego jest sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych. W tym zakresie powstał spór o to, czy sporządzanie obejmuje także podpisywanie w imieniu i na rzecz podatnika takich zeznań i deklaracji podatkowych.

Taką możliwość wskazywała uchwała Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 7 października 2003 r. Została ona zawieszona decyzją Ministra Finansów z dnia 20 listopada 2003 r. Rozstrzygnięcie nadzorcze zostało poddane kontroli Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie w orzeczeniu z dnia 18 kwietnia 2005 r., VI SA/Wa 1245/04 (POP 2005, nr 5, poz. 115), który przyznał rację Ministrowi Finansów: „Zdaniem Sądu, doradca, który deklaracje sporządził, nie ma możliwości podpisania ich w imieniu klienta, co zwolniłoby podatnika, płatnika czy inkasenta z obowiązku złożenia podpisu pod sporządzoną i podpisaną przez doradcę podatkowego deklaracją czy zeznaniem, ponieważ nie ma regulacji w szeroko rozumianym prawie materialnym podatkowym, która upoważniałaby doradcę do takiego działania. Zdaniem Sądu, gdyby Ustawodawca chciał wyposażyć doradcę podatkowego w uprawnienia polegające na składaniu i podpisywaniu zamiast podatnika deklaracji i zeznań podatkowych, zastosowałby rozwiązanie analogiczne jak

w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681), gdzie dopuścił możliwość dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego przez pełnomocnika (art. 5 ust. 4a powołanej ustawy).

Złożenie deklaracji podatkowej to niewątpliwie czynność z zakresu prawa publicznego (podatkowego). Zdaniem Sądu, przeniesienie publicznoprawnego prawa lub obowiązku do złożenia wspomnianego dokumentu, bez szczególnej normy zezwalającej w tym zakresie nie może być zastąpione zobowiązaniem prywatnoprawnym. Czynności prywatnoprawne nie mogą bowiem prowadzić do modyfikacji powinności wynikłych z prawa publicznego [...].

Z analizy przedstawionych wyżej przepisów wynika charakter oświadczenia składanego przez podatnika w zeznaniu podatkowym. Jest to oświadczenie wiedzy, a nie woli, co wyklucza złożenie tego oświadczenia przez pełnomocnika”.

W krytycznej głosie do tego orzeczenia B. Brzeziński słusznie wskazuje, że działanie w imieniu i na rzecz podatnika to „nie tylko czynności o charakterze technicznym, rachunkowym, analitycznym czy pisarskim”, a „działanie w czymś imieniu jest powszechnie rozumiane jako reprezentowanie kogoś, składanie oświadczeń za kogoś itp. itd. W każdym razie jest to działanie »na zewnątrz« układu osób, z których jedna działa w imieniu drugiej” (POP 2005, nr 5, s. 421). Istotą doradztwa podatkowego jest właśnie reprezentowanie podatnika (płatnika, inkasenta) i podejmowanie w jego imieniu i na jego rzecz czynności, które zobowiązany jest wykonać. Tym samym działanie nie tylko w imieniu, ale i na rzecz podatnika, to działanie jednej osoby, którego skutki obciążają inną osobę. Gdyby doradca podatkowy deklaracji nie podpisał, to trudno by było uznać, że działał w czymś imieniu (*ibidem*). Poza tym czym innym jest sporządzenie w imieniu i na rzecz podatnika deklaracji podatkowej, czym innym zaś pomoc w jej sporządzeniu.

Powyższy, pozorny wobec bezpodstawności twierdzeń sądu administracyjnego, spór został rozwiązany dnia 1 stycznia 2007 r. przez dodanie w dziale III o.p. rozdziału 9a „Podpisywanie deklaracji”. Zgodnie z art. 80a § 1 o.p., jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja, w tym deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej,