

Czy polskiemu podatnikowi jest potrzebny doradca podatkowy?

Does a Polish taxpayer need a tax advisor?

prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic

Doradca podatkowy, pracownik naukowy na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, członek Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, Przewodnicząca Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, ORCID: 0000-0002-2256-4558

Streszczenie

Na gruncie polskiego prawa podatkowego uczciwy podatnik często nie jest w stanie poradzić sobie sam ze swoimi obowiązkami publicznoprawnymi. Szuka zatem pomocy u doradcy podatkowego, który wykonuje zawód zaufania publicznego. Jego misją jest przeprowadzenie podatnika przez meandry prawa podatkowego oraz wskazanie instrumentów, które chronią jego prawa. Sam podatnik często nie potrafi się obronić przed samowolą organów podatkowych. W tej sytuacji ustawodawca powinien zagwarantować mu takie prawa, które umożliwią mu funkcjonowanie w obrocie gospodarczym i uchronią go przed samowolą organów podatkowych, w czym wspierać go powinien doradca podatkowy.

Słowa kluczowe: doradca podatkowy, zawód zaufania publicznego, prawo podatkowe.

Abstract

Under the Polish tax law, an honest taxpayer is often unable to cope alone with his or her public-law obligations. Therefore, he is looking for help from a tax advisor who performs the profession of public trust. His mission is to guide the taxpayer through the meanders of tax law and to identify the instruments that protect the taxpayer's rights. The taxpayer is often unable to defend himself against the arbitrariness of tax authorities. In this situation, the legislator should guarantee such rights that would allow the taxpayer to take part in economic transactions and protect him against the arbitrariness of tax authorities; this should be supported by a tax advisor.

Keywords: tax advisor, profession of public trust, tax law.

1. WPROWADZENIE

Tworzenie prawa podatkowego jest procesem skomplikowanym i wymaga dużej rozważliwości. Ustawodawca, mając na uwadze, że prawo to jest restrykcyjne, powinien zawsze starać się dobrze ocenić skutki wprowadzanych zmian i nowych regulacji. Podatnik bowiem niechętnie wykonuje nałożone na niego obowiązki, zwłaszcza gdy ich nie rozumie i faktycznie nie może ich zrealizować, bo nie ma zdolności płatniczej. W literaturze podkreśla się, że opodatkowanie nie jest etycznie neutralne, a etyka w opodatkowaniu współdecyduje o respektowaniu obowiązków podatkowych i kształtuje świadomość podatkową obywateli¹. Obowiązek podatkowy jest traktowany jako przymus, a podatnik, kształtując swoją postawę wobec państwa, ocenia władzę publiczną, która jest odpowiedzialna za stanowienie prawa podatkowego. Jeśli prawo to zbyt głęboko wkracza w prawo własności, odbiera podatnikowi znaczną część jego dochodu, a nawet majątku, to w podatniku narasta opór podatkowy, a w konsekwencji rodzą się negatywne postawy wobec państwa i prawa. Podat-

tek jest bowiem traktowany jako strata finansowa i jego negatywny odbiór usprawiedliwia – w ocenie wielu osób – unikanie opodatkowania.

Jeśli natomiast władza nie potrafi stworzyć dobrego i spójnego, ale także jasnego i precyzyjnego prawa, to powinna wzmocnić pozycję doradcy podatkowego. Doradca zastępuje ją bowiem po części w tym, by wyjaśnić podatnikowi sens i cel obowiązujących regulacji i przekonać go, by wykonał swój obowiązek i zapłacił podatek w terminie i w prawidłowej wysokości. Jeśli mimo to podatnik nie zapłaci podatku albo uczyni to w niewłaściwej wysokości, wówczas doradca, reprezentując go przed organami podatkowymi – jeśli zajdzie taka potrzeba – będzie się starał, by działania jego klienta nie zostały ocenione jako niezgodne z prawem uchylanie się od opodatkowania, ale także by organy przestrzegały obowiązujących norm i zasad postępowania podatkowego. Rolą doradcy jest bowiem stanie na straży praw podatnika i ochrona jego interesów jako słabszej strony postępowania podatkowego, wobec której można stosować przymus państwowy.

2. DORADCA JAKO PEŁNOMOCNIK PODATNIKA I JEGO ROLA W PRZESTRZEGANIU PRAW PODATNIKA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Brak znajomości przepisów prawa i postępowania podatkowego powoduje, że podatnik – mimo zagwarantowanych mu praw – często z nich nie korzysta, bo nie posiada stosownej wiedzy i umiejętności. Podatnikowi, którego dotyczy postępowanie prowadzone przez organ podatkowy, przysługuje prawo do ustanowienia i korzystania w jego toku z pomocy fachowego pełnomocnika – doradcy podatkowego. Przeprowadzenie czynności dowodowych z pominięciem ustanowionego pełnomocnika powoduje, że dowody zgromadzone w wyniku tych czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, a doręczenie rozstrzygnięcia organu bezpośrednio stronie, z pominięciem pełnomocnika, nie wywołuje skutków prawnych.

Pełnomocnictwo ogólne upoważnia doradcę do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych. Nie ma natomiast zastosowania do spraw karnoskarbowych i karnych rozpatrywanych przez sądy powszechne oraz spraw pozostających we właściwości Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Udzielenie pełnomocnictwa ogólnego jest dla mocodawcy (podatnika) korzystne i wygodne, udziela go bowiem raz i nie musi go ponawiać, a ponadto czuje się bezpieczny także i wtedy, kiedy nie poinformuje swojego pełnomocnika o wszystkich sprawach podatkowych, które go dotyczą i toczą się przed różnymi organami i na dodatek w sprawach różnych podatków. Jednakże polski podatnik nie jest jeszcze przyzwyczajony do korzystania z usług profesjonalnego doradcy, stąd wiele spraw „załatwia” we własnym zakresie i dopiero kiedy sytuacja staje się krytyczna, poszukuje pomocy, na którą często jest jednak już za późno.

Zgodnie z zasadą legalizmu, zawartą zarówno w art. 7 Konstytucji RP², jak i w art. 120 Ordynacji podatkowej³, organy podatkowe działają na podstawie i w granicach prawa. Podzielić należy pogląd, że starannie zredagowany tekst prawny powoduje, iż podmiot stosujący prawo cały swój wysiłek może skoncentrować na merytorycznej stronie podejmowanych decyzji, gdyż wyeliminowane są trudności, które trzeba pokonać już na etapie interpretacji tekstu, co w konsekwencji zapewnia większą jednolitość w stosowaniu prawa⁴.

Wymogom tym nie odpowiadają jednak teksty polskich ustaw podatkowych i aktów wykonawczych do nich. Fatalna jakość prawa podatkowego sprawia, że jego stosowanie w praktyce opiera się głównie na ogólnych i indywidualnych interpretacjach oraz objaśnieniach podatkowych wydawanych przez Ministra Finansów, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej oraz samorządowe organy podatkowe. Powierzenie organom administracji prawa do wydawania interpretacji i objaśnień jest najlepszym dowodem na to, jak przepisy podatkowe są niejasne i niejednolicie rozumiane nie tylko przez podatników, ale i przez pracowników organów podatkowych. Polski ustawodawca tworzy normy prawne, które już z samego założenia nie mogą dotrzeć do adresatów, ponieważ ich liczba jest ogromna i stale tworzone są nowe lub nowelizowane (czasami kilkakrotnie w tym samym roku) akty prawne. Powoduje to, że przepisy podatkowe stają się coraz bardziej

nieczytelne, zawierają niejasne sformułowania, będące przyczyną trudności interpretacyjnych, i sprawiają, że treść ustaw podatkowych w większości wypadków jest zaprzeczeniem zasad poprawnej legislacji⁵. W tej sytuacji rzeczą niezbędną dla podatnika staje się korzystanie z usług doradcy podatkowego, który dobrze orientuje się w obowiązującym stanie prawnym, a w razie wątpliwości może wystąpić w imieniu podatnika o wydanie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w indywidualnej sprawie.

Zasada praworządności wymaga, aby każdy akt władczej ingerencji organu w sferę prawną obywatela był oparty na konkretnie wskazanym przepisie prawa. Naruszenie przez organy podatkowe tej zasady musi powodować obowiązek wyeliminowania z obrotu prawnego tak podjętego rozstrzygnięcia, a w dokonaniu oceny, czy faktycznie tak się stało, pomoże podatnikowi doradca, składając stosowny wniosek do organu odwoławczego lub skargę do sądu administracyjnego.

Z kolei zawarta w art. 122 Ordynacji podatkowej zasada prawdy materialnej (obiektywnej) jest jedną z najważniejszych zasad postępowania i ma na celu rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika przez właściwe rozłożenie ciężaru dowodu⁶. Wynika z niej nałożony na organy podatkowe obowiązek „wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa”⁷. Obowiązkiem organów jest więc podejmowanie „wszelkich działań”, ale – biorąc pod uwagę ekonomikę postępowania – przede wszystkim „działań niezbędnych”, by sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie, były załatwiane niezwłocznie. Jeśli natomiast załatwienie sprawy wymaga przeprowadzenia przez organ pierwszej instancji postępowania dowodowego, to powinno ono nastąpić bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania.

Z treści tego przepisu wynika, że główny ciężar dowodzenia spoczywa na organie podatkowym, a nie na stronie, która z określonego faktu wywodzi skutki prawne. Organ nie może tego obowiązku przerzucić na stronę, a nawet powinien dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy bez względu na postawę strony⁸. Do prawdy materialnej musi zatem dochodzić organ podatkowy, odgrywający w postępowaniu podwójną rolę – organu władzy publicznej, który kieruje tym postępowaniem i jest wyposażony w możliwość władczego oddziaływania na stronę, oraz organu administracji, występującego jako podmiot stosunku zobowiązaniowego, reprezentujący interes publiczny⁹. W postępowaniu podatkowym nie obowiązuje bowiem uniwersalna reguła zawarta w art. 6 k.c.¹⁰, w myśl której ciężar udowodnienia faktu spoczywa na tym, kto z faktów wyprowadza dla siebie konsekwencje prawne.

Organ podatkowy aż do momentu udowodnienia podatnikowi bądź płatnikowi, że nieprawidłowo obliczył podatek, powinien przyjąć domniemanie, że podatnik postępował

prawidłowo, a istotne niejasności lub wątpliwości co do stanu faktycznego winny być tłumaczone na korzyść podmiotu, którego dotyczy rozstrzygnięcie organu podatkowego (*in dubio pro tributario*). Realizacja tego obowiązku nie może powodować obciążenia podatnika obowiązkiem udowadniania okoliczności faktycznych mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Zgromadzone dowody sprzeczne z przepisami regulującymi postępowanie podatkowe (kontrolę podatkową, czynności sprawdzające) nie mogą natomiast stanowić dowodów w tych postępowaniach. Co prawda ustawodawca zapewnił organom podatkowym możliwość swobodnej oceny dowodów, ale czasami bywa ona nadinterpretowana i nawet sądy w orzeczeniach zwracają uwagę, że organy przekroczyły granice swobody, opierając się w swoich rozstrzygnięciach na „dowolności”.

Na tle powołanych przepisów powstaje wiele sporów między podatnikami a organami podatkowymi, dotyczących zwłaszcza tego, na kim spoczywa obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w sprawie i kto odpowiada za efekt prowadzonych czynności dowodowych oraz za sposób ich przeprowadzania. Istotną kwestią jest także ocena efektów podjętych działań i sposób rozstrzygnięcia wątpliwości oraz zagwarantowanie stronie możliwości realizacji jej uprawnień procesowych¹¹. Podatnik reprezentowany przez doradcę podatkowego będzie w stanie się obronić przed nieuzasadnionymi żądaniami organów podatkowych. Wzmocnieniem zasady prawdy obiektywnej jest art. 2a dodany do Ordynacji podatkowej¹², który stanowi, że niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Z treści art. 123 przywołanej ustawy wynika, że organy podatkowe winny zapewnić stronie, której rozstrzygnięcie dotyczy, czynny udział we wszystkich czynnościach prowadzonych przez te organy, w każdym stadium postępowania. Organ powinien więc tak organizować czynności procesowe, by umożliwić stronie lub jej pełnomocnikowi dostęp do podejmowanych działań, przeglądania akt czy występowania z inicjatywą dowodową. Strona ma prawo do udziału w oględzinach, w przesłuchaniach świadków i biegłych, którym może zadawać pytania. Organ podatkowy jest zobowiązany dopuścić w postępowaniu podatkowym dowód z zeznań świadka, który złożył je uprzednio w innym postępowaniu, a dowód ten ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Jednakże zeznania (wyjaśnienia) złożone w innym postępowaniu, bez zapewnienia czynnego udziału strony, której rozstrzygnięcie dotyczy, nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym. Przed wydaniem rozstrzygnięcia organ jest zobowiązany przedstawić stronie swoje stanowisko w sprawie z podaniem szczegółowego uzasadnienia prawnego i faktycznego, które nie może być oparte na dowodach niewskazanych w tym stanowisku. Szczególną formą udziału strony lub jej pełnomocnika w czynnościach podejmowanych przez organ jest rozprawa, która może być przeprowadzona przed organem odwoławczym. Ograniczenie stronie tych uprawnień stanowi kwalifikowaną wadę procesową i może skutkować wznowieniem postępowania zakończonych decyzją ostateczną¹³.

Przewidziana w art. 127 Ordynacji podatkowej zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego ma natomiast stanowić dla podatnika gwarancję, że w przypadku niezado-

wolenia z treści rozstrzygnięcia wydanego przez organ pierwszej instancji jego sprawa zostanie ponownie merytorycznie rozpatrzona przez organ drugiej instancji. Jednakże art. 222 tej ustawy stawia przed odwołującym się szczególne wymagania, gdyż stanowi, że odwołanie powinno zawierać:

- 1) zarzuty przeciw decyzji, co oznacza, że w odwołaniu należy wskazać uchybienie, które uzasadnia żądanie zawarte w odwołaniu. Uchybienie stanowi podstawę odwołania oraz uprawnia do żądania zmiany lub uchylenia zaskarżonej decyzji;
- 2) określenie istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania – wnoszący odwołanie winien określić, w jaki sposób i w jakim zakresie powinna zostać zweryfikowana decyzja podatkowa organu pierwszej instancji. W odwołaniu można podnosić zarzuty i argumentację nieprzedstawiane w dotychczasowym postępowaniu;
- 3) wskazanie dowodów uzasadniających żądanie – odwołujący się powinien przytoczyć dowody, które pozwalają na zweryfikowanie prawdziwości twierdzeń zawartych w odwołaniu oraz uzasadniają żądanie odwołania i nie muszą to być wyłącznie nowe dowody. Można też powoływać się na dowody z postępowania przed organem pierwszej instancji. Dowody, na które powołuje się wnoszący odwołanie, nie muszą być natomiast załączone od razu do odwołania, gdyż wystarczy ich wskazanie.

W orzecznictwie sądowym wielokrotnie podkreślano, że odwołanie w postępowaniu podatkowym nie może być prostym wyrazem niezadowolenia z zaskarżanej decyzji. Także samo stwierdzenie odwołującego się, że dana decyzja jest dla niego krzywdząca, nie jest wystarczające, bo przekazuje tylko jego subiektywną, emocjonalnie wartościującą ocenę decyzji, nie stanowi natomiast *de facto* żądania odwołania i nie zawiera zarzutów przeciw decyzji, wymaganych przez art. 222 Ordynacji podatkowej. Spełnienie powyższych wymogów jest ważne zarówno dla organu podatkowego, jak i dla odwołującego się, funkcje i czynności organu odwoławczego nie ograniczają się bowiem tylko do rozpatrzenia literalnej treści odwołania. Zawarcie w nim wymaganych przez prawo elementów składowych ukierunkowuje postępowanie odwoławcze, a tym samym pozwala organowi skupić się na zagadnieniach i problemach faktycznie spornych oraz znaczących dla danej sprawy.

Organ odwoławczy rozpoznaje sprawę, a nie odwołanie, i jeśli stwierdzi, że postępowanie dowodowe nie zostało przeprowadzone w ogóle lub wymaga uzupełnienia w znacznej części, powinien uchylić decyzję i przekazać sprawę organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia¹⁴. Uchylenie decyzji organu pierwszej instancji i przekazanie do ponownego rozstrzygnięcia temu organowi nie może pogarszać sytuacji strony (*zakaz reformationis in peius*), a zatem nie jest dopuszczalne dokonanie wymiaru uzupełniającego w wyniku wniesionego odwołania.

Zasada dwuinstancyjności wymaga, by sprawa była rozpoznana przez dwa różne organy podatkowe, chociaż w przepisach przewidziano wyjątki od tej zasady (art. 221 i art. 221a § 1 Ordynacji podatkowej). Zauważyć również należy, że kontrola zgodności z prawem decyzji opartych na zasadzie uznania administracyjnego sprowadza się do zbadania, czy wydanie decyzji zostało poprzedzone prawidłowo

przeprowadzonym postępowaniem podatkowym, z zachowaniem przepisów procedury, zarówno przepisów szczegółowych, jak i zasad ogólnych.

Jeśli odwołanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy pierwszej instancji wzywa wnoszącego je do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niespełnienie tego warunku spowoduje nierozpatrzenie odwołania, a następnie – bez względu na odpowiedź wzywanego (strony) – przekazuje je do organu drugiej instancji, który co do zasady wydaje postanowienie w sprawie niedopuszczalności odwołania. Organ odwoławczy stwierdza w formie ostatecznego postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia ono warunków określonych w art. 222 Ordynacji podatkowej. Biorąc pod uwagę wymogi określone w przepisach tej ustawy, stwierdzić trzeba, że podatnik nieznający przepisów nie zawsze jest w stanie samodzielnie sporządzić odwołanie i nawet jeśli jego sprzeciw jest w pełni uzasadniony, to braki formalne mogą spowodować, że odwołanie pozostanie bez rozpatrzenia. Stąd też i w tym przypadku potrzebna jest mu pomoc doradcy podatkowego.

Tylko pobieżny przegląd zasad obowiązujących w postępowaniu podatkowym wskazuje zatem, że ustanowiony przez podatnika pełnomocnik będący doradcą podatkowym jest w stanie zapewnić mu profesjonalną pomoc i ochronę jego praw w toczącym się postępowaniu.

3. DORADCA PODATKOWY JAKO PODMIOT WYKONUJĄCY ZAWÓD ZAUFANIA PUBLICZNEGO

Na gruncie polskiego prawa podatkowego uczciwy podatnik często nie jest w stanie poradzić sobie sam ze swoimi obowiązkami o charakterze publicznoprawnym, szuka zatem pomocy. Dobrze, jeśli udzieli mu jej rzetelny, dobrze przygotowany do wykonywania zawodu doradca podatkowy. Podkreślić należy, że kiedy doradca reprezentuje podatnika, realizuje omówioną już zasadę legalizmu, tj. dąży do wyeliminowania dowolności i samowoli w postępowaniu organów podatkowych. Jeśli będzie wykonywał swój zawód nieetycznie i nieprofesjonalnie, to może utracić nie tylko dobre imię, ale także uprawnienia, i rzucić cień na wszystkich pozostałych przedstawicieli tego zawodu. Doradca podatkowy jest fachowcem znającym przepisy szeroko rozumianego prawa podatkowego, starającym się wyjaśnić podatnikowi jego zawichość, przekonać do jego stosowania, odwieść od chęci jego naruszenia, ale także chronić jego interesy, reprezentując go w postępowaniach przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.

Doradca podatkowy wykonuje zawód zaufania publicznego, a jego misją jest przeprowadzenie podatnika przez meandry prawa podatkowego bez obawy, że jego zachowania zostaną negatywnie ocenione przez organy podatkowe. Doradca podlega obowiązkowemu ubezpieczeniu od odpowiedzialności cywilnej i zgodnie z art. 47 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹⁵ przynależy obowiązkowo do samorządu zawodowego – Krajowej Izby Doradców Podatkowych (KIDP). Samorząd nie tylko broni jego interesów, ale i stoi na straży etyki wykonywania zawodu, która wyznacza standardy związane z przestrzeganiem ogólnych norm moralnych i uregulowań prawnych. Doradca po-

winien postępować zgodnie z przepisami prawa, złożonym ślubowaniem oraz zasadami etyki zawodowej, przyjętymi w drodze uchwały przez Krajowy Zjazd Doradców Podatkowych¹⁶.

Doradca podatkowy jest związany tajemnicą zawodową, bez której trudno byłoby w ogóle uzasadnić sens istnienia odrębnej profesji. Ma on obowiązek zachować w tajemnicy wszelkie fakty i informacje, jakie powziął w związku z wykonywaniem zawodu, a w szczególności informacje zawarte w materiałach utrwalonych w jakiegokolwiek formie, które powinien zabezpieczyć przed ujawnieniem lub niepożądanym wykorzystaniem, a także powinien stosować procedury chroniące dane w każdej postaci, w tym również elektronicznej, przed zniszczeniem, zmianą lub dostępem osób niepowołanych¹⁷. Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. wprowadziła zakaz przesłuchania doradcy podatkowego w charakterze świadka co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek zachowania tajemnicy, chyba że został on zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami, w tym na podstawie przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu¹⁸.

Biorąc pod uwagę atrybuty zawodu doradcy, jego klient nie powinien mieć obaw przed powierzeniem mu wszelkich tajemnic dotyczących jego interesów; doradca powinien mieć natomiast zapewnioną ze strony Państwa formalną ochronę i gwarancję, że organy nie będą podejmowały nielegalnych prób uzyskania od niego informacji na temat tego, co zostało mu powierzone w najgłębszej tajemnicy. Bez takiej pewności klient nie może mieć pełnego zaufania, poufność jest zatem pierwszorzędnym i fundamentalnym prawem oraz obowiązkiem doradcy jako powiernika interesów podatkowych jego klienta. Zachowanie tajemnicy powinno być więc rozpatrywane nie tylko jako obowiązek, ale także jako podstawowe prawo i przywilej o charakterze bezwzględny. Oznacza to, że nawet oświadczenie klienta o zwolnieniu doradcy z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej w jego sprawie nie wiąże doradcy, obowiązek ustawowy i etyczny ma bowiem pierwszeństwo. Z obowiązku zachowania tajemnicy doradcę podatkowego może zwolnić jedynie sąd karny. Zwolnienie doradcy podatkowego z obowiązku zachowania tajemnicy powinno mieć zatem charakter absolutnie wyjątkowy, a sprawa, w której to następuje, powinna mieć charakter doniosły czy wręcz precedensowy. Doradca podatkowy, wobec którego sąd uchylił obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej, winien więc składać zeznania w postępowaniu karnym i przekazywać sądowi lub prokuratorowi dokumenty objęte tajemnicą zawodową, co nie może być oceniane jako naruszenie zasad etyki zawodowej czy przepisów ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. Tymczasem nie tylko organy podatkowe, ale i sądy cywilne, a nawet komornicy usiłują wymusić na doradcach złamanie tej tajemnicy.

Dlaczego podatnik powinien korzystać z pomocy doradcy podatkowego? Czy prawdą jest, że tylko po to, by zoptymalizować, tzn. znacznie obniżyć swoje podatki, czy nawet uniknąć opodatkowania? Takie twierdzenie jest nieuprawnione, bo nie na tym polega praca doradcy. Oczywiście patologia występuje w każdym zawodzie, ale nie można zakładać, że polski podatnik jest oszustem, a jego doradca – krętaczem.

Każdy jednak chciałby mieć pewność, że nie zapłacił więcej, niż powinien, oraz że z podatkowego punktu widzenia podejmuje racjonalne decyzje gospodarcze i właściwie planuje swoją przyszłość.

Zauważyć należy, że stopień świadomości podatkowej polskiego społeczeństwa jest na bardzo niskim poziomie, a władza nie pracuje nad tym, żeby wyjaśniać podatnikom obowiązujące zasady opodatkowania i przyczyny zmian w przepisach. W mojej ocenie częste zmiany regulacji, które są mało precyzyjne, niejasne i które cechuje brak poprawności językowej, powodują demoralizację podatników, którzy podejmują próby „ucieczki” od podatków. Opór wobec obowiązków podatkowych jest tym silniejszy, im więcej rzetelnych podatników uważa, że stale rośnie liczba nieuczciwych, a temu sprzyja dokonana deregulacja zawodu i „uwolnienie” prowadzenia ksiąg i ewidencji podatkowych.

4. UZYSKIWANIE KWALIFIKACJI ZAWODOWYCH I KSZTAŁCENIE DORADCÓW PODATKOWYCH

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. wymaga jedynie, by kandydaci na doradców legitymowali się wyższym wykształceniem. Najczęściej są to prawnicy i ekonomiści, którzy przygotowują się do zawodu w istniejącym systemie kształcenia. Nie brakuje jednak absolwentów innych kierunków studiów. Aby uzyskać wpis na listę doradców podatkowych, należy łącznie spełnić warunki określone w art. 6 powyższej ustawy, w tym złożyć z wynikiem pozytywnym egzamin na doradcę podatkowego.

Warto podkreślić, że Państwowa Komisja Egzaminacyjna może zawierać umowy z uczelniami, których jednostki organizacyjne są uprawnione do nadawania stopnia naukowego doktora habilitowanego nauk ekonomicznych lub nauk prawnych, na podstawie których absolwenci tych uczelni zostają zwolnieni z części pisemnej egzaminu. Zawarcie umowy następuje po sprawdzeniu, czy realizowany przez uczelnię program kształcenia obejmuje zakres wiedzy i umiejętności wymaganych w części pisemnej egzaminu na doradcę podatkowego. Biorąc jednak pod uwagę słabe wyniki części ustnej egzaminu, do której przystępują absolwenci tych uczelni, można mieć wątpliwości, czy art. 22 ust. 13a dodany do ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. faktycznie spełnia oczekiwania, a poziom wiedzy kandydatów jest wystarczający do wykonywania zawodu.

Pewien niepokój budzą zbyt skromne wymogi w zakresie wykształcenia ogólnego absolwentów innych kierunków oraz praktyki zawodowej, a także kształt samego egzaminu na doradcę podatkowego, którego zdawalność w części ustnej utrzymuje się od lat na niskim poziomie, mimo że można do niego przystępować wielokrotnie, a lista pytań jest publikowana na stronie internetowej Ministerstwa Finansów. Obawy te nie są bezpodstawne – doradca powinien znać zasady wykładni prawa i posiadać umiejętność interpretacji przepisów nie tylko prawa podatkowego. Odpowiada bowiem za przygotowywane i prezentowane informacje z zakresu rachunkowości i ewidencji operacji gospodarczych, uczestniczy w sporach z organami podatkowymi, reprezentuje klienta przed sądami administracyjnymi, zwłaszcza przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, gdzie istnieje przymus sporządzenia skargi kasacyjnej m.in. przez doradcę podatkowego w spra-

wach obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami¹⁹. Doradca powinien również posiadać umiejętność właściwego postępowania w relacjach z jednostkami i instytucjami powiązаныmi z nim zawodowo, także w sytuacjach sporu i sprzeczności interesów, kiedy wzajemnie przenikają się jego interesy własne i cudze, często konkurencyjne wobec siebie.

Podkreślić należy, że doradca – bez względu na posiadane wykształcenie – jest obowiązany stale podnosić swoje kwalifikacje zawodowe i uczestniczyć w różnych formach szkolenia. Wydaje się, że rzeczą niezbędną jest też stałe przypominanie doradcy o zasadach etyki zawodowej i znaczeniu godności zawodu doradcy podatkowego. Brak aktywności na tym polu może spowodować daleko idące konsekwencje – ze skreśleniem z listy doradców podatkowych łącznie. To również atut zawodu doradcy podatkowego, jego klient ma bowiem gwarancję, że ma do czynienia z fachowcem, który na bieżąco śledzi zmiany w obowiązującym stanie prawnym, a także daje rękojmię należytego wykonywania zawodu.

5. WYKONYWANIE ZAWODU DORADCY PODATKOWEGO W WYBRANYCH KRAJACH UNII EUROPEJSKIEJ (UE)²⁰

Wykonywanie zawodu doradcy podatkowego nie zostało poddane regulacji w prawie UE, stąd też w poszczególnych krajach obowiązują ich przepisy wewnętrzne. Zauważyć jednak trzeba, że warunki dostępu do zawodu doradcy i jego wykonywania były przedmiotem zainteresowania Komisji Europejskiej (KE), która dokonała przeglądu obowiązujących w tym zakresie rozwiązań²¹. Zawód ten jest regulowany w 9 krajach UE: Austrii, Chorwacji, Czechach, Grecji, Niemczech, Polsce, Portugalii, Słowacji i Rumunii oraz na Węgrzech. W Belgii, na Cyprze, we Francji, w Hiszpanii, na Litwie, w Luksemburgu, Portugalii, Szwecji i we Włoszech wykonywanie doradztwa podatkowego jest natomiast zastrzeżone tylko dla określonych zawodów regulowanych (prawników albo księgowych), chociaż na Cyprze, w Hiszpanii, na Litwie, w Szwecji i we Włoszech prawnicy i księgowi muszą jeszcze spełnić dodatkowe wymagania kwalifikacyjne. Warto podkreślić, że w niektórych krajach wprowadzono dodatkowe wymogi dla spółek doradztwa podatkowego, jak np. obowiązek posiadania przez doradców większości udziałów lub akcji spółki (Belgia, Lichtenstein, Niemcy, Polska i Słowacja), przedstawicielstwo w zarządzie doradców podatkowych (Belgia, Niemcy, Polska, Rumunia) oraz ograniczenia formy prawnej wykonywania działalności (Belgia, Słowacja, Włochy). W ocenie KE usługi doradztwa podatkowego mają duży potencjał rozwoju, zwłaszcza w zakresie świadczenia usług transgranicznych. Zauważyć należy, że liczba doradców podatkowych w poszczególnych państwach UE jest znacznie zróżnicowana, a wielkość rynku oraz liczba czynnych doradców podatkowych zależą przede wszystkim od liczby ludności oraz od zapotrzebowania na usługi doradcze, nie zaś od tego, jak jest regulowany dostęp do zawodu.

Wykonywanie zawodu doradcy podatkowego w Niemczech wymaga zdania egzaminu państwowego oraz spełnienia wymogów przewidzianych w ustawie o doradztwie podatkowym²², która reguluje doradztwo i zawód doradcy podatko-

wego, a ponadto ogranicza dostęp do wykonywania usługowej pomocy w sprawach podatkowych. Jakakolwiek forma pomocy w sprawach podatkowych, nawet gdyby była ona bezpłatna, jest traktowana jako doradztwo podatkowe, do którego wykonywania należy posiadać uprawnienia. W Niemczech zawód doradcy jest wolnym zawodem, a czynności doradztwa podatkowego – oprócz doradców – mogą wykonywać prawnicy, biegli rewidenci i przysięgli księgowi, chociaż wiele czynności doradczych może być wykonywanych wyłącznie przez licencjonowanych niemieckich doradców.

Doradca musi mieć ukończone co najmniej 4-letnie studia wyższe na kierunku nauki prawne lub ekonomiczne oraz wykazać się co najmniej 2-letnim doświadczeniem zawodowym w doradztwie podatkowym pod opieką doświadczonego doradcy. W przypadku studiów trwających krócej niż 4 lata wymiar praktyki zawodowej zwiększa się do 3 lat. Prawo przystąpienia do egzaminu mają także osoby z wykształceniem handlowym z 7-10-letnim doświadczeniem w pracy w doradztwie podatkowym (nie mniej niż 16 godzin tygodniowo).

Egzamin na doradcę podatkowego – podobnie jak w Polsce – obejmuje szeroki zakres tematyczny i składa się z części pisemnej i ustnej, ale przeprowadza go izba doradców podatkowych. Osoby posiadające tytuł doradcy podatkowego są w Niemczech obligatoryjnie członkami Izby Doradców Podatkowych. Ich zadaniem jest pomoc klientom w sprawach podatkowych, reprezentowanie w procesach sądowych i doradztwo finansowe w kwestiach biznesowych. Doradca może wykonywać zawód, prowadząc samodzielną działalność gospodarczą, lub jako pracownik etatowy. Mimo że w Niemczech ten zawód jest szczegółowo regulowany, to jednak znaczna liczba czynnych doradców podatkowych jest efektem zapotrzebowania na ich usługi oraz ponad 50-letniej tradycji funkcjonowania w tym kraju zawodu doradcy podatkowego.

Wykonywanie zawodu doradcy podatkowego w Austrii wygląda podobnie – kandydat na doradcę jest obowiązany uzyskać szczególne kwalifikacje, a podczas studiów wyższych musi zdobyć 800 tzw. jednostek naukowych w czterech określonych dziedzinach oraz posiadać 3-letnie doświadczenie praktyczne. Doradcy podatkowi w Austrii również obowiązkowo przynależą do samorządu zawodowego (Kammer der Wirtschaftstreuhänder).

Także w Czechach istniejący model rynku usług doradztwa podatkowego wymaga posiadania szczególnych kwalifikacji. Osoby, które chcą wykonywać czynności doradztwa podatkowego, muszą posiadać minimum 3-letnie wykształcenie uniwersyteckie (licencjat). Nie mają natomiast obowiązku odbywania praktyk zawodowych, ale po ukończeniu studiów kandydaci muszą zdać egzamin kwalifikacyjny, aby zostać członkiem samorządu zawodowego, do którego przynależność jest obowiązkowa (Komora Danowych Poradcu CR). Tytuł, jakim posługuje się doradca podatkowy w Czechach, to Danovy poradce.

W niektórych krajach UE brak jest szczególnych wymagań dotyczących wykonywania czynności doradztwa podatkowego oraz posługiwania się tytułem doradcy podatkowego, a przynależność do korporacji zawodowych jest dobrowolna, ale to one określają wymagania kwalifikacyjne i kodeksy etyki obowiązujące ich członków. Taki model obowiązuje w Hiszpanii, Holandii, Irlandii, na Łotwie (podobnie – poza UE

– w Wielkiej Brytanii, Rosji i Szwajcarii). Przy czym w Irlandii i Wielkiej Brytanii członkowie niektórych stowarzyszeń zawodowych (m.in. The Chartered Institute of Taxation) są uważani formalnie za osoby wykonujące zawód regulowany. Z kolei w kilku innych krajach UE brak jest szczególnych regulacji i wymagań co do wykonywania czynności doradztwa podatkowego oraz posługiwania się tytułem doradcy podatkowego, członkostwo w stowarzyszeniach zawodowych jest dobrowolne, a od ich członków nie wymaga się posiadania szczególnych kwalifikacji. Taki model funkcjonuje w Finlandii, Luksemburgu, na Malcie oraz we Włoszech.

Podkreślić należy, że aż 32 narodowe organizacje i stowarzyszenia doradców podatkowych z 24 państw Europy są zrzeszone w Confédération Fiscale Européenne (CFE). Jest to organizacja założona w 1959 r. jako stowarzyszenie prawa francuskiego, grupująca łącznie ponad 180 tys. czynnych doradców podatkowych. Głównym celem CFE, do której należy także KIDP, jest zrzeszenie wszelkich organizacji doradców podatkowych ze wszystkich państw europejskich, obrona interesów tej grupy zawodowej oraz zapewnienie odpowiedniej jakości usług świadczonych przez doradców podatkowych.

W ocenie CFE przepisy podatkowe muszą być regulowane jasnymi i zrozumiałymi aktami prawnymi w celu zapewnienia podatnikom pewności prawnej przy prowadzeniu działalności gospodarczej, doradcy podatkowi potrzebują natomiast stabilności w celu ochrony interesów i bezpieczeństwa swoich klientów. Niezbędne jest też wyraźne zdefiniowanie i likwidacja rozbieżnych interpretacji podstawowych pojęć z zakresu prawa podatkowego, aby było jasne, co jest legalne, a co nie, przy jednoczesnym zapewnieniu elastyczności systemów podatkowych. Przejrzystość opodatkowania musi iść w parze ze sprawiedliwym systemem podatkowym oraz prawem podatnika do poufności, respektowanym przez administrację podatkową, co pozwoli zminimalizować nadużycia i oszustwa. Konieczne jest takie funkcjonowanie kanałów i środków informatycznych służących do komunikacji między podatnikami i administracją podatkową, aby zapobiec wyciekom danych i informacji²³.

6. PODSUMOWANIE

Brak stabilizacji w prawie podatkowym, ciągłe zmiany przepisów, stosowana przez władzę zarówno ustawodawczą, jak i wykonawczą metoda „prób i błędów” w tworzeniu aktów prawnych, powodują wypaczenie istniejących, nawet dobrych rozwiązań. Podatnik jako słabszy uczestnik stosunków prawnopodatkowych powinien podlegać szczególnej ochronie i nie może być postrzegany wyłącznie jako łatwe „źródło” dochodów budżetowych ze względu na brak orientacji w obowiązującym stanie prawnym. Stąd też ogromnego znaczenia nabiera dla niego potrzeba korzystania z pomocy doradcy podatkowego, wykonującego trudny i odpowiedzialny zawód, wymagający ciągłego śledzenia zmian nie tylko w obowiązujących przepisach, ale i w interpretacjach prawa podatkowego dokonywanych przez organy podatkowe, sądy i trybunały.

W istniejącym gąszczu przepisów niebagatelne znaczenie ma budowanie świadomości podatkowej całego naszego społeczeństwa, gdyż im będzie ona wyższa, tym doradca podatkowy będzie podatnikowi bardziej potrzebny, a jego

zawód stanie się stabilniejszy i bardziej szanowany. Wzrost stopnia świadomości podatkowej polskich podatników powinien się przyczynić do wzrostu zainteresowania usługami świadczonymi przez profesjonalnych doradców, a rolę ustawodawcy powinno być wyważenie interesu publicznego i prywatnego oraz zagwarantowanie podatnikowi takich praw, które umożliwią mu funkcjonowanie w obrocie gospodarczym i uchronią go przed samowolą organów podatkowych, w czym wspierać powinien go doradca podatkowy.

Przypisy

- ¹ Szerzej: A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- ² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- ⁴ S. Wronkowska, M. Zieliński, *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3-4.
- ⁵ Szerzej: J. Glumińska-Pawlic, *Pożądanie kierunki zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), Warszawa 2016, s. 111 i nast.
- ⁶ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2009, s. 124 i nast.
- ⁷ W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 108.
- ⁸ Zob. K. Koperkiewicz-Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2003, s. 96; szerzej: D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
- ⁹ Por. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, wyd. 5, Warszawa 2009, s. 205-207.
- ¹⁰ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- ¹¹ Szerzej: D. Strzelec, *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 131 i nast.
- ¹² Przepis dodany ustawą z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1197).
- ¹³ Szerzej: A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 506-507.
- ¹⁴ Szerzej: H. Dzwonkowski, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2014, s. 670.
- ¹⁵ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117, dalej: ustawa z dnia 5 lipca 1996 r.
- ¹⁶ Uchwała z dnia 27 stycznia 2002 r. Pierwszego Krajowego Zjazdu w sprawie Zasad etyki zawodowej doradcy podatkowego, tekst jednolity przyjęty uchwałą Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r., https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html, dostęp: 18.03.2022.
- ¹⁷ Szerzej: K. Feldo, *Tajemnica zawodowa*, w: *Etyka. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne*, A. Mariański (red.), Warszawa 2020, s. 31-61.
- ¹⁸ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 593.
- ¹⁹ Zob. art. 175 § 3 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329.
- ²⁰ Szerzej: J. Glumińska-Pawlic, *Deregulacja dostępu do wykonywania zawodu doradcy podatkowego a prawo Unii Europejskiej*, w: *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2014, s. 57-69.
- ²¹ Przegląd ten był jednym z elementów realizowania propozycji zawartych w Komunikacie Komisji Europejskiej z dnia 27 stycznia 2011 r. „W kierunku lepszego funkcjonowania jednolitego rynku usług”, za: Ministerstwo Gospodarki, *Polska 2015. Raport o stanie gospodarki*, https://www.mpit.gov.pl/media/15346/Raport_o_stanie_gospodarki_2015_pl.pdf, dostęp: 15.02.2022.
- ²² Steuerberatungsgesetz vom 4. November 1975 (Ustawa o zawodzie doradcy podatkowego z 4 listopada 1975), BGBl. I S. 2735.

- ²³ Z założeń programowych CFE na lata 2014-2019, zob. CFE, *European tax advisers' priorities in EU policy 2014-2019*, <http://www.cfe-utax.org/sites/default/files/European%20tax%20advisers%C2%B4%20priorities%20in%20EU%20policy%202014-2019,%20CFE%20Opinion%20Statement.pdf>, dostęp: 15.02.2022.

Bibliografia

Literatura

- Dawidowicz W., *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962.
- Dzwonkowski H., w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2014.
- Feldo K., *Tajemnica zawodowa*, w: *Etyka. Komentarz praktyczny, orzecznictwo, stany faktyczne*, A. Mariański (red.), Warszawa 2020.
- Glumińska-Pawlic J., *Deregulacja dostępu do wykonywania zawodu doradcy podatkowego a prawo Unii Europejskiej*, w: *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2014.
- Glumińska-Pawlic J., *Pożądanie kierunki zmian (reform) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Koperkiewicz-Mordel K., Nykiel W., Chróścielewski W., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2003.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, wyd. 5, Warszawa 2009.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
- Strzelec D., *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.
- Wronkowska S., Zieliński M., *O korespondencji dyrektyw redagowania i interpretowania tekstu prawnego*, „Studia Prawnicze” 1985, z. 3-4.
- ##### Akty prawne
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Steuerberatungsgesetz vom 4. November 1975 (Ustawa o zawodzie doradcy podatkowego z 4 listopada 1975), BGBl. I S. 2735.
- Uchwała z dnia 27 stycznia 2002 r. Pierwszego Krajowego Zjazdu w sprawie Zasad etyki zawodowej doradcy podatkowego, tekst jednolity przyjęty uchwałą Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r., https://kidp.pl/strona.php/1541_zasady_etyki_doradcow_podatkowych.html, dostęp: 18.03.2022.
- Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 593.
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117.
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1197.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 329.
- ##### Inne źródła
- CFE, *European tax advisers' priorities in EU policy 2014-2019*, <http://www.cfe-utax.org/sites/default/files/European%20tax%20advisers%C2%B4%20priorities%20in%20EU%20policy%202014-2019,%20CFE%20Opinion%20Statement.pdf>, dostęp: 15.02.2022.
- Komunikat Komisji Europejskiej z dnia 27 stycznia 2011 r. „W kierunku lepszego funkcjonowania jednolitego rynku usług”, za: Ministerstwo Gospodarki, *Polska 2015. Raport o stanie gospodarki*, https://www.mpit.gov.pl/media/15346/Raport_o_stanie_gospodarki_2015_pl.pdf, dostęp: 15.02.2022.