



**Opinia do ustawy o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym
oraz niektórych innych ustaw
(druk nr 869)**

I. Cel i przedmiot ustawy

Opiniowana ustawa zmienia ustawę z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym oraz ustawę z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawę z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego, a także ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Nowelizacja wdraża do polskiego porządku prawnego postanowienia dyrektywy 2006/123/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 12 grudnia 2006 r. dotyczącej usług na rynku wewnętrznym (Dz. Urz. UE L 376 z 27.12.2006, str. 36) w zakresie dotyczącym usług doradztwa podatkowego. Zmiany wynikające z konieczności transpozycji dyrektywy dotyczą przede wszystkim:

- 1) zniesienia generalnego zakazu prowadzenia działalności gospodarczej przez doradcę podatkowego wykonującego zawód, przy jednoczesnym zastrzeżeniu, że prowadzona działalność gospodarcza nie może stać w sprzeczności z zasadami etyki zawodowej doradcy podatkowego, a także nie powoduje konfliktu interesów między poszczególnymi rodzajami wykonywanej działalności oraz nie narusza niezależności i bezstronności doradcy podatkowego;
- 2) likwidacji zakazu reklamy;
- 3) wprowadzenia mechanizmu "porównywania ubezpieczeń", którymi objęte są osoby z uznanymi kwalifikacjami do wykonywania zawodu doradcy na podstawie ustawy z dnia 18 marca 2008 r. o zasadach uznawania kwalifikacji zawodowych nabytych w państwach członkowskich Unii Europejskiej (także osoby świadczące usługi transgraniczne). Zgodnie z mechanizmem porównywania ubezpieczeń osoby ubezpieczone zgodnie z przepisami państwa członkowskiego, w którym prowadzona jest działalność - w przypadku gdy

równowartość ubezpieczenia jest jedynie częściowa - obowiązuje się zawrzeć ubezpieczenie uzupełniające.

Poza zmianami wynikającymi z konieczności wdrożenia dyrektywy usługowej ustawa nowelizuje przepisy dotyczące zasad wykonywania doradztwa podatkowego oraz zasad przeprowadzania egzaminu na doradcę podatkowego i funkcjonowania Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego. W tym zakresie ustawa między innymi:

- 1) zwiększa kompetencje doradców podatkowych, poprzez jednoznaczne poszerzenie zakresu czynności doradztwa podatkowego o sprawy celne i sprawy z zakresu egzekucji administracyjnej, w tym także o możliwość reprezentowania podatników w sprawach obowiązków celnych i w sprawach egzekucji administracyjnej;
- 2) likwiduje przesłanki skreślenia z listy doradców podatkowych w związku z niedopełnieniem obowiązku ubezpieczenia, z niepoinformowaniem o zmianie danych dotyczących wpisu na listę oraz z przekroczeniem pięcioletniego terminu niewykonywania zawodu;
- 3) wprowadza immunitet materialny doradcy podatkowego przy wykonywaniu czynności zawodowych, w zakresie korzystania z wolności słowa;
- 4) wprowadza w miejsce całkowitego zakazu wykonywania zawodu doradcy podatkowego - w przypadku zatrudnienia małżonka w organie podatkowym, organie kontroli skarbowej lub w Ministerstwie Finansów - zakaz prowadzenia spraw podatnika, jeżeli stanowisko małżonka związane jest z ustalaniem lub określaniem zobowiązań podatkowych lub celnych lub poborem podatków lub ceł od podatnika, którego sprawy prowadzi ten doradca;
- 5) wprowadza zasadę zwolnienia z tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego wyłącznie w drodze postanowienia sądu;
- 6) przekazuje Krajowej Radzie Doradców Podatkowych kompetencję związaną z prowadzeniem rejestru osób prawnych uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego (dotychczas rejestr prowadził minister właściwy do spraw finansów publicznych).

Szereg zmian dokonywanych ustawą ma charakter porządkowy i uściślający.

Ustawa ma wejść w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia.

II. Przebieg prac legislacyjnych

Sejm uchwalił opiniowaną ustawę na 66. posiedzeniu w dniu 6 maja 2010 r. w oparciu o projekt rządowy. Projekt ten był przedmiotem prac sejmowej Komisji Finansów Publicznych. Komisja, po rozpatrzeniu przedłożenia wprowadziła do niego poprawki mieszczące się w meritum projektu. Jedną z poprawek Komisji dotyczyła zmiany Kodeksu postępowania karnego, wprowadzając zasadę zwolnienia z tajemnicy zawodowej doradcy podatkowego wyłącznie w drodze postanowienia sądu. W trakcie drugiego czytania nie zgłoszono poprawek. Ustawa została uchwalona w brzmieniu zaproponowanym przez komisję.

III. Uwagi szczegółowe

1) **art. 1 pkt 7 noweli**, art. 14 ust. 7 ustawy o doradztwie podatkowym.

Wskazana jest zmiana redakcyjna wskazująca na obowiązek publikowania rejestru na stronie internetowej Biuletynu Informacji Publicznej, jako stronie podmiotowej Krajowej Rady Doradców Podatkowych.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 7, w art. 14 w ust. 7 wyrazy "na stronie internetowej" zastępuje się wyrazami "w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej";

2) **art. 1 pkt 9 noweli**, art. 7 ust. 1, art. 13 ust. 1, art. 18 ust. 1 oraz art. 56 ust. 2 pkt 5 i 5a ustawy o doradztwie podatkowym.

Przepisy art. 7 ust. 1, art. 13 ust. 1 oraz art. 55 ust. 2 pkt 5 posługują się konsekwentnie pojęciem "decyzji administracyjnych w sprawach wpisu na listę lub skreślenia z listy".

Przepis art. 18 ust. 1 używa pojęcia "decyzji administracyjnej o wpisie do rejestru, o odmowie dokonania wpisu do rejestru oraz o skreśleniu z rejestru".

Przepis art. 55 ust. 2 pkt 5a mówi o podejmowaniu "decyzji administracyjnej w sprawach wpisu do rejestru, odmowy dokonania wpisu oraz skreślenia z rejestru".

Wskazana jest zmiana redakcyjna usuwająca powyższą niekonsekwencję terminologiczną.

Propozycja poprawki uwzględnia art. 104 § 2 kpa, zgodnie z którym decyzje rozstrzygają sprawę co do jej istoty w całości lub w części albo w inny sposób kończą sprawę

w danej instancji. Oznacza to, że przyznanie kompetencji do rozstrzygnięcia istoty sprawy administracyjnej (w tym wypadku do dokonania wpisu na listę lub do rejestru) jest podstawą do wydania zarówno decyzji zgodnej z wnioskiem, jak i decyzji odmownej.

Propozycja poprawki:

- w art. 1:

- a) w pkt 9, w art. 18 w ust. 1 wyrazy "o wpisie do rejestru, o odmowie dokonania wpisu do rejestru" zastępuje się wyrazami "w sprawie wpisu do rejestru",
- b) w pkt 28 w lit. a, w pkt 5a skreśla się wyrazy " , odmowy dokonania wpisu";

3) **art. 1 pkt 9 i 27 noweli**, art. 18 ust. 1 i art. 55 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym.

Zgodnie z art. 55 ust. 1 pkt 5 decyzje w sprawie wpisu na listę doradców podatkowych, skreślenia z listy doradców podatkowych oraz wpisu do rejestru osób prawnych uprawnionych do wykonywania doradztwa podatkowego i skreślenia z tego rejestru podpisuje przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Zgodnie z art. 55 ust. 2 w razie nieobecności przewodniczącego, jego obowiązki wykonuje jeden z wiceprzewodniczących.

Tymczasem zgodnie z art. 13 ust. 2 oraz art. 18 ust. 1 ustawy, wymienione wyżej decyzje podpisuje przewodniczący posiedzenia, na którym decyzja została podjęta.

Wskazana jest poprawka usuwająca powyższą niekonsekwencję.

Propozycja poprawki:

- w art. 1:

- a) po pkt 6 dodaje się pkt ... w brzmieniu:
"... w art. 13 uchyla się ust. 2;"
- b) w pkt 9, w art. 18 w ust. 1 skreśla się zdanie drugie;

4) **art. 1 pkt 11 noweli**, art. 22 ust. 2 i 7 ustawy o doradztwie podatkowym.

Wskazana jest zmiana redakcyjna jednoznacznie wskazująca na przesłankę skazania za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe, zgodnie z systemowym ujęciem kategorii przestępstw (ściganych z oskarżenia publicznego albo prywatnego) i przestępstw skarbowych (ściganych z oskarżenia publicznego).

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 11, w art. 22:

a) w ust. 2 wyrazy "prawomocnie skazane za umyślnie popełnione przestępstwo lub przestępstwo skarbowe ścigane z oskarżenia publicznego" zastępuje się wyrazami "skazane prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe",

b) w ust. 7 w pkt 2 lit. a otrzymuje brzmienie:

"a) skazania prawomocnym wyrokiem sądu za przestępstwo umyślne ścigane z oskarżenia publicznego lub przestępstwo skarbowe";

5) **art. 1 pkt 12 noweli**, art. 23 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 ustawy nowelizowanej w brzmieniu obowiązującym obecnie, przewodniczący Komisji Egzaminacyjnej m. in. wyznacza terminy egzaminów na doradcę podatkowego. Brzmienie przepisu nadane przez opiniowaną ustawę nie zawiera powyższej normy. Rozwiązanie takie ocenić należy negatywnie. Znowelizowana ustawa nie będzie zawierać żadnego przepisu materialnego określającego zasady wyznaczania terminów egzaminów na doradcę podatkowego. Przeniesienie całości tej materii do rozporządzenia, upoważnieniem zawartym w art. 26 pkt 6 ustawy, należy uznać za niewystarczające. Do powyższego wniosku prowadzi również analiza projektu rozporządzenia dołączonego do projektu opiniowanej ustawy. Zgodnie z projektem rozporządzenia, terminy egzaminów wyznacza sekretarz komisji egzaminacyjnej. Rozwiązanie takie wydaje się stać w sprzeczności z art. 22 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym egzamin na doradcę podatkowego przeprowadza Komisja Egzaminacyjna i wykraczać w tym zakresie poza materię rozporządzenia.

6) **art. 1 pkt 14 noweli**, art. 26 pkt 7 ustawy o doradztwie podatkowym.

Przepis art. 26 ustawy formułuje upoważnienie do wydania przepisów wykonawczych określając zakres spraw przekazanych do uregulowania w pkt 1 - 7. Jednocześnie w ramach poszczególnych punktów sformułowane zostały wytyczne do przepisów wykonawczych. Jedyne wyjątek stanowi pkt 7, w którym wytycznych zabrakło.

Z uwagi na konstytucyjny wymóg umieszczenia w upoważnieniu zupełnych wytycznych dotyczących treści aktu proponuje się następującą poprawkę:

- w art. 1 w pkt 14, w art. 26 w pkt 7 po wyrazach "Komisji Egzaminacyjnej" dodaje się wyrazy "; biorąc pod uwagę potrzebę uzależnienia wysokości zwrotu kosztów od czasu

trwania podróży i zwrotu rzeczywiście poniesionych wydatków oraz określenia terminów wypłaty należności w sposób ułatwiający dokonywanie rozliczeń";

7) **art. 1 pkt 26 noweli**, art. 51 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym.

Wskazana jest zmiana redakcyjna ujednolicająca odesłania w art. 51 ust. 1 pkt 8 lit. e i f.

Propozycja poprawki:

- w art. 1 w pkt 26, w pkt 8 w lit. e wyrazy "art. 31" zastępuje się wyrazami "art. 31 ust. 1";

8) **art. 7 ust. 3 noweli**.

Odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 10 ust. 4 ustawy w brzmieniu przed nowelizacją, w stosunku do osób skreślonych z listy doradców podatkowych wobec niedopełnienia obowiązku ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej może budzić wątpliwości interpretacyjne. Zasadnym wydaje się odesłanie wprost do tego przepisu.

Propozycja poprawki:

- w art. 7 w ust. 3 skreśla się wyraz "odpowiednio";

9) **art. 7 ust. 1 i 4, art. 8 ust. 2 i art. 9 noweli**.

Wskazana jest zmiana redakcyjna. Wymienione wyżej przepisy przejściowe i dostosowujące odsyłają do stosowania przepisów "niniejszej ustawy" czyli przepisów nowelizujących. Aby jednak oddać istotę odesłania, tak aby umożliwić poprawne odkodowanie norm, do których odsyłają przedmiotowe przepisy, należy odesłać do ustawy nowelizowanej w brzmieniu nadanym opiniowaną ustawą. Przepisy nowelizujące nie zawierają bowiem norm postępowania, a jedynie wyrażają czynność konwencjonalną dokonania zmiany.

Propozycja poprawek:

1) w art. 7 w ust. 1 i 4 wyrazy "przepisy niniejszej ustawy" zastępuje się wyrazami "przepisy ustawy, o której mowa w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą";

2) w art. 8 w ust. 2 wyrazy "niniejszą ustawą" zastępuje się wyrazami "ustawą, o której mowa w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą";

3) w art. 9 wyrazy "przepisy niniejszej ustawy" zastępuje się wyrazami "przepisy ustawy, o której mowa w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą";

10) art. 10 ust. 1 i 2 noweli.

Przepisy art. 10 ust. 1 i 2 utrzymują czasowo w mocy dotychczasowe przepisy wykonawcze.

Zgodnie z powszechnie przyjętą regułą walidacyjną, potwierdzoną § 32 ust. 2 Zasad techniki prawodawczej, jeżeli zmienia się treść przepisu upoważniającego do wydania rozporządzenia, w ten sposób, że zmienia się zakres spraw przekazanych do uregulowania lub wytyczne dotyczące treści rozporządzenia, rozporządzenie to traci moc z dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej. Reguła ta znajduje bezsporne zastosowanie w przypadku, gdy na podstawie jednego upoważnienia zostało wydane jedno rozporządzenie. Wydanie jednego rozporządzenia wykonującego więcej niż jedno upoważnienie ustawowe (wbrew § 119 Zasad techniki prawodawczej) rodzi stan niejasności co do zakresu obowiązywania rozporządzenia w przypadku zmiany jedynie jednej z podstaw do jego wydania.

Taka sytuacja ma miejsce w przypadku rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o doradztwie podatkowym. Wykonuje ono upoważnienie art. 26 (nowelizowanej ustawą) oraz art. 12 i art. 21 ust. 5 (nienowelizowanych ustawą). Mając na względzie obowiązujące reguły walidacyjne, należy przyjąć, że całe rozporządzenie traci moc obowiązującą z dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej. Nie można bowiem założyć, że rozporządzenie takie utraciłoby moc jedynie w części (adresat musi mieć pewność, co do tego które przepisy obowiązują, a które nie).

Zgodnie z art. 10 ust. 2 przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 26 ustawy w brzmieniu dotychczasowym zachowują moc do dnia wydania przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 26 ustawy w brzmieniu nadanym nowelizacją. Przepis ten milczy natomiast co do obowiązywania rozporządzenia w części wykonującej art. 12 i art. 21 ust. 5.

Należy pamiętać, że nie zachowuje się czasowo w mocy tylko niektórych przepisów aktu wykonawczego (§ 33 ust. 2 Zasad techniki prawodawczej). Jedynym dopuszczalnym rozwiązaniem - w sytuacji gdy ustawodawca chce czasowo zachować w mocy przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 26 - jest również czasowe zachowanie w mocy przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 12 i art. 21 ust. 5 (znajdujących się w tym samym rozporządzeniu). Zaproponowana poniżej poprawka, uwzględniając upoważnienia zawarte w art. 12 i art. 21 ust. 5, usuwa wątpliwości co do zakresu utraty mocy przepisów rozporządzenia. **Należy jednak pamiętać, że celem prawidłowego wprowadzenia nowych przepisów wykonawczych koniecznym jest wydanie trzech rozporządzeń z jednakowym terminem wejścia w życie każdego z nich. (Dotychczasowe**

rozporządzenie powinno w całości utracić moc w jednym terminie.) Dzień wejścia w życie nowych rozporządzeń (trzech) będzie dniem utraty mocy obowiązującej rozporządzenia dotychczasowego (jednego).

Propozycja poprawki:

- w art. 10 w ust. 2 użyte dwukrotnie wyrazy "art. 26 i" zastępuje się wyrazami "art. 12, art. 21 ust. 5 i art. 26 oraz";

Powyższe uwagi uzasadniają także modyfikację art. 10 ust. 1 utrzymującego czasowo w mocy przepisy wykonawcze wydane na podstawie art. 19 ust. 3. Rozporządzenie wykonujące art. 19 ust. 3 wykonuje bowiem, także art. 25 ust. 2 ustawy (rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 lipca 2002 r. w sprawie opłat określonych w ustawie o doradztwie podatkowym).

W tym wypadku należy jednak, dodatkowo negatywnie ocenić zachowanie w mocy rozporządzenia do czasu przekazania rejestru Krajowej Radzie Doradców Podatkowych. Przepis art. 10 ust. 1 utrzymuje w mocy dotychczasowy akty wykonawczy, bez wskazania nowych przepisów wykonawczych, które mają je zastąpić. Należy pamiętać, że konstytucyjną rolą rozporządzenia jest jedynie konkretyzacja przepisów ustawy. Jeżeli ustawodawca chciał objąć określone stany faktyczne dotychczasowym porządkiem prawnym powinien odesłać do stosowania przepisów dotychczasowych - co czyni w art. 5 ust. 2 - i takie rozwiązanie należy uznać za wystarczające.

Propozycja poprawki zakłada skreślenie art. 10 ust. 1. Dzień wejścia w życie opiniowanej ustawy będzie więc dniem utraty mocy obowiązującej przepisów wykonawczych wydanych na podstawie art. 19 ust. 3 oraz art. 25 ust. 2. Należy jednak pamiętać, że wobec przyjęcia założenia, że rozporządzenie nie może obowiązywać w części, **niewydanie nowych przepisów (na podstawie art. 25 ust. 2) do dnia wejścia w życie ustawy, spowoduje lukę prawną** (brak ustalonej wysokości opłaty za egzamin na doradcę podatkowego). W tym wypadku nie jest jednak możliwe czasowe utrzymanie w mocy dotychczasowych przepisów wykonawczych, jako niezgodnych ze znowelizowaną ustawą (§ 33 ust. 1 Zasad techniki prawodawczej).

Propozycja poprawki:

- w art. 10 skreśla się ust. 1;

Szymon Giderewicz
legislator