



Stowarzyszenie
Księgowych
w Polsce

3.5. Księgowy a doradca podatkowy

Raport został przygotowany w ramach prac zespołu powołanego przez Komisję ds. rozwoju zawodów związanych z rachunkowością działającą przy Radzie Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (SKWP)

Skład zespołu:

dr hab. Ewa W. Maruszewska, prof. UEK – UE w Katowicach (lider)

dr hab. Stanisław Hońko, prof. US – Uniwersytet Szczeciński

Elżbieta Jędruczyk, Uniwersytet Szczeciński

dr Dawid Obrzeźgiewicz – UE w Poznaniu

dr Marcin Stępień – Politechnika Częstochowska

dr Agnieszka Wencel – Uniwersytet Łódzki

dr Zofia Wierzińska – UE w Poznaniu

Spis treści

Wstęp.....	3
1. Przegląd literatury oraz wybranych regulacji zagranicznych w zakresie formalizacji zawodu doradcy podatkowego.....	4
1.1. Regulacje wykonywania zawodu doradcy podatkowego.....	4
1.2. Zakres działalności doradców podatkowych.....	7
2. Przegląd orzecznictwa – Ustawa o doradztwie podatkowym	13
2.1. Ewolucja artykułu 2 Ustawy o doradztwie podatkowym.....	13
2.2. Analiza orzecznictwa dotyczącego artykułu 2 UODP	16
2.3. Zakres uprawnień doradców podatkowych	17
2.4. Uzyskiwanie uprawnień doradców podatkowych	18
2.5. Zwolnienie z VAT usługowego prowadzenia ksiąg	19
2.6. Czynności zastrzeżone wyłącznie dla doradców podatkowych	29
2.7. Podsumowanie analizy orzecznictwa.....	29
3. Zintegrowany System Kwalifikacji – kompetencje i czynności	32
3.1. Efekty uczenia się związane z zagadnieniami podatkowymi zawarte w kwalifikacjach księgowych funkcjonujących w ramach Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji	32
4. Czynności księgowe w ujęciu Polskich i Europejskich Ram Kwalifikacji	38
5. Księgi rachunkowe jako podstawa ustalania zobowiązania podatkowego w przypadku ryczału od dochodów spółek.....	43
6. Rozdział czynności księgowych od czynności doradztwa podatkowego na podstawie sformułowanej zasady.....	45
7. Wnioski oraz rekomendacje	47
Bibliografia.....	49

Wstęp

Celem raportu jest określenie możliwości rozdzielenia czynności doradztwa podatkowego oraz czynności wykonywanych przez księgowych. Aby zrealizować ten cel, autorzy dokonali analizy orzecznictwa, przeglądu literatury oraz efektów uczenia się związanych z zagadnieniami podatkowymi, które zawarte są w kwalifikacjach księgowych funkcjonujących w ramach Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji (ZSK). Dodatkowo zespół porównał zakres czynności wykonywanych przez księgowego i doradcę podatkowego, bazując na regulacjach obowiązujących w wybranych krajach Unii Europejskiej (UE). Powyższy zakres prac motywowany był istniejącymi już zapisami art. 2 ust. 1 Ustawy o doradztwie podatkowym (UODP) wskazującym czynności zastrzeżone wyłącznie dla doradcy podatkowego oraz te zaliczane do doradztwa podatkowego, w stosunku do których ustawodawca nie przewidział ograniczenia polegającego na tym, że wyłącznie doradca podatkowy może je wykonywać.

Przeprowadzone analizy pozwalają na stwierdzenie, że – po pierwsze – w literaturze polskiej i zagranicznej brak publikacji podkreślających konieczność definiowania wyraźnej granicy pomiędzy obiema dyskutowanymi profesjami. Brak jest również orzecznictwa wskazującego na konieczność wyraźnego rozdzielenia czynności księgowych od czynności doradztwa podatkowego, pomimo pojawiających się w orzecznictwie stwierdzeń, że obowiązująca definicja doradztwa podatkowego nie jest precyzyjna.

Po drugie, orzecznictwo wskazuje, że wiedza specjalistyczna wykorzystywana przez księgowych nie jest wystarczającym argumentem przemawiającym za przyjęciem, że świadczą oni doradztwo podatkowe (nawet w sytuacji świadczenia „kompleksowych” usług księgowych). Doradztwem nie jest również podejmowanie w imieniu podatnika bieżących decyzji dotyczących stosowania prawa podatkowego, niemających charakteru strategicznego czy koncepcyjnego, w zakresie niezbędnym do prawidłowego prowadzenia ewidencji.

Po trzecie, w regulacjach krajów UE występuje znaczna zbieżność zawodów księgowego i doradcy podatkowego w zakresie wykonywanych czynności poza reprezentacją klientów zastrzeżoną dla doradców podatkowych, a ponadto zawód doradcy podatkowego jest często wiązany z zawodami prawnymi, a nie ekonomicznymi.

Po czwarte, efekty uczenia się opisane w ramach ZSK wielokrotnie wymieniają zagadnienie podatkowe w ramach czynności księgowych, wyraźnie wskazując, że zakres prowadzenia ksiąg rachunkowych jest nierozdzielnie związany z zagadnieniami podatkowymi.

Raport zawiera prezentację szczegółowych ustaleń Zespołu w wyżej wskazanych obszarach, które to analizy pozwoliły na sformułowanie rekomendacji stanowiących merytoryczny głos w dyskusji wokół tematu zawodu księgowego rozpoczętej w lutym 2022 r. przez Ministerstwo Finansów w formie prekonsultacji.

1. Przegląd literatury oraz wybranych regulacji zagranicznych w zakresie formalizacji zawodu doradcy podatkowego na tle zawodu księgowego

1.1. Regulacje wykonywania zawodu doradcy podatkowego

Zawód doradcy podatkowego w poszczególnych państwach członkowskich różni się pod względem zakresu regulacji i ochrony – dzieje się tak, ponieważ ustawodawstwo unijne nie zapewnia harmonizacji w tym zakresie¹.

Zawód ten zaliczany jest do kategorii tzw. wolnych zawodów co oznacza, że jest do pewnego stopnia wolny od ingerencji państwa. Niezależność uważa się za niezbędną, aby zachowany został najlepiej rozumiany interes klienta – nawet jeśli jest sprzeczny z interesem państwa².

Doradcą podatkowym w rozumieniu Confédération Fiscale Européenne (CFE)³ jest osoba fizyczna, która zgodnie z przepisami właściwymi dla jej kraju jest uprawniona do wykonywania w ramach swojej głównej działalności pełnego zakresu czynności doradztwa podatkowego. Jej usługi mogą być skierowane zarówno do przedsiębiorców, jak i do osób fizycznych. Obejmują one w szczególności: udzielanie porad w sprawach podatkowych (np. planowanie podatkowe), wypełnianie deklaracji podatkowych i innych obowiązków związanych z przestrzeganiem przepisów oraz reprezentowanie klienta przed organami podatkowymi (np. w trakcie kontroli podatkowej lub postępowania odwoławczego), a w niektórych krajach także reprezentowanie prawne przed sądami lub trybunałami podatkowymi⁴.

W wybranych krajach, w których nie istnieje odrębny zawód doradcy podatkowego, do wykonywania wskazanych wyżej czynności uprawnione są inne osoby, tj. mogą to być przykładowo prawnicy (Francja) lub księgowi (Portugalia)⁵.

Zasadniczo nie ma przeciwwskazań, aby doradcy podatkowi legitymowali się więcej niż jedną kwalifikacją zawodową, choć w niektórych krajach są stawiane im pewne

¹ Doradcy podatkowi są regularnie wymieniani jako odrębny zawód w komunikatach Komisji Europejskiej. W rzeczywistości jednak jedynym aktem prawnym UE, w którym jest mowa konkretnie o doradcach podatkowych, jest dyrektywa 2005/60/WE w sprawie przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy.

European professional affairs handbook: For tax advisers, R. Reibel (red.), Confédération Fiscale Européenne, IBFD Publications, Brussels 2013.

² Np. uznaje się, że lekarz powinien przepisać najlepszą dla pacjenta terapię medyczną, nawet jeżeli kasa chorych byłaby zainteresowana tańszą terapią; prawnik powinien zapewnić, że prawa procesowe podejrzanego będą respektowane, nawet jeśli policja ma interes w zatrzymaniu go w areszcie. *European professional affairs handbook: For tax advisers*, R. Reibel (red.), Confédération Fiscale Européenne, IBFD Publications, Brussels 2013.

³ Confédération Fiscale Européenne, <https://taxadviserseurope.org/>

⁴ *European professional affairs handbook: For tax advisers...*, dz. cyt.

⁵ Jw.

ograniczenia. W Belgii na przykład doradcy podatkowi nie mogą być prawnikami, biegłymi rewidentami ani księgowymi. Ponadto można zaobserwować znaczne zbieżności w czynnościach wykonywanych w ramach zawodu doradcy podatkowego i innych zawodów księgowych. Dotyczy to szczególnie krajów, w których doradztwo podatkowe nie jest uregulowane i jedne kwalifikacje uzyskuje się zazwyczaj „na bazie” innych kwalifikacji⁶. Potwierdza to również fakt, że w bazie zawodów regulowanych Komisji Europejskiej profesje związane z rachunkowością występują pod trzema kodami:

- księgowy/doradca podatkowy (*accountant/tax advisor*),
- technik rachunkowości (*accounting technician*),
- biegły rewident (*statutory auditor*).

Dostęp do działalności w zakresie doradztwa podatkowego został uregulowany w krajach UE w bardzo różny sposób. Niektóre kraje uchwaliły regulacje, które normują postępowanie zawodowe i zastrzegają dostęp do tej profesji dla osób posiadających określone kwalifikacje. Inne z kolei zdecydowały się pozostawić regulację kwalifikacji i postępowania zawodowego stowarzyszeniom zawodowym o dobrowolnym charakterze. Trzeci przypadek to państwa, które nie wprowadziły żadnych normalizacji prawnych dotyczących doradców podatkowych, ale przedstawiciele tej grupy zawodowej są zazwyczaj członkami innych zawodów regulowanych, takich jak prawnicy czy księgowi. W praktyce Finlandia i Rosja są jedynymi krajami, w których wszystkie trzy zawody (doradców podatkowych, księgowych i prawników w zakresie podatków) nie są regulowane. W związku z tym tytuł doradcy podatkowego, w zależności od kraju, w którym został przyznany, może odnosić się do konkretnych kwalifikacji lub być czysto funkcjonalny i odnosić się do jednej z czynności wykonywanych przez osobę będącą przedstawicielem innego zawodu. Modele regulacji zawodu doradcy podatkowego można sklasyfikować następująco⁷, przy czym wyższy stopień regulacji często zbiega się z szerszymi kompetencjami:

- **Regulacja zawodu do zawodu prawnika lub księgowego** (Francja, Portugalia): doradztwo podatkowe jest regulowane jako część działalności prawniczej lub księgowej. Specjaliści podatkowi są zobowiązani do członkostwa w izbach zawodowych.
- **Zawód doradcy podatkowego jest regulowany oddzielnie** (Austria, Chorwacja, Czechy, Niemcy, Grecja, Polska, Słowacja): świadczenie usług doradztwa podatkowego wymaga szczególnych kwalifikacji. Doradcy podatkowi są obowiązkowo członkami izb zawodowych.
- **Regulacji podlega tylko tytuł** (Belgia, Rumunia): używanie tytułu doradcy podatkowego wymaga szczególnych kwalifikacji i członkostwa w izbie

⁶ Na przykład: wielu brytyjskich specjalistów przed uzyskaniem kwalifikacji doradcy podatkowego było księgowymi; wielu niemieckich biegłych rewidentów zostało najpierw doradcami podatkowymi.

⁷ *European professional affairs handbook: For tax advisers...*, dz. cyt.

zawodowej, ale działalność polegająca na udzielaniu porad podatkowych nie jest regulowana.

- **Dobrowolna akceptacja wymogów kwalifikacyjnych** (Irlandia, Łotwa, Holandia, Rosja, Hiszpania, Szwajcaria, Wielka Brytania): nie ma szczególnych kwalifikacji wymaganych przez prawo do udzielania porad podatkowych lub używania tytułu doradcy podatkowego. Członkostwo w stowarzyszeniach zawodowych jest dobrowolne.
- **Brak szczególnych wymagań kwalifikacyjnych** (Finlandia, Włochy, Luksemburg, Malta, Ukraina): do udzielania porad podatkowych lub używania tytułu doradcy podatkowego nie są wymagane żadne szczególne kwalifikacje. Stowarzyszenia zawodowe z dobrowolnym członkostwem nie stawiają wymagań kwalifikacyjnych. **Osoby, które udzielają porad podatkowych, są zazwyczaj członkami innego regulowanego zawodu, takiego jak księgowy lub prawnik.**

Dla niektórych zawodów (np. szereg zawodów medycznych, architekci) Dyrektywa o kwalifikacjach zawodowych (PQ) 2005/36/WE⁸ (dyrektywa PQ) ustanowiła specjalny system, automatycznie uznając te zawody. Inne zostały uregulowane przez szczególne przepisy UE, które mają zastosowanie zamiast Dyrektywy w sprawie kwalifikacji zawodowych⁹ lub które uzupełniają tę dyrektywę¹⁰. Na wykonywanie zawodu doradcy podatkowego, poza Traktatem o funkcjonowaniu UE¹¹, wpływ ma szereg dyrektyw europejskich, między innymi Dyrektywa PQ.

Doradcy podatkowi należą do systemu ogólnego, czyli do zawodów, które w zakresie uznawania kwalifikacji zawodowych nie podlegają specjalnym regulacjom. Dyrektywa ma zastosowanie tylko wtedy, gdy zawód, który dana osoba chce wykonywać w innym państwie członkowskim, jest tym samym zawodem, do

⁸ Dyrektywa o kwalifikacjach zawodowych (PQ) 2005/36/WE (Dz. Urz. UE L 255, 30.9.2005, p. 22–142) ma zastosowanie, gdy osoba posiadająca kwalifikacje zawodowe z kraju EOG lub Szwajcarii zamierza wykonywać działalność zawodową innym kraju EOG (lub w Szwajcarii), w którym zawód ten jest regulowany (przyp. aut.).

⁹ Przykładem jest Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz. Urz. UE L 157, 9.6.2006, p. 87–107).

¹⁰ Przykładami są:

- Dyrektywa Rady z dnia 22 marca 1977 r. mająca na celu ułatwienie skutecznego korzystania przez prawników ze swobody świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 78, 26.3.1977, p. 17–18),
- Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz. Urz. UE L 77, 14.3.1998, p. 36–43), (przyp. aut.).

¹¹ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz. Urz. UE 2016 C 202, s. 1).

którego posiada kwalifikacje w swoim państwie członkowskim. Dzieje się tak, jeżeli objęte nim czynności są porównywalne¹².

Na tym tle uwidaczniają się różnice w regulacjach zawodów księgowych i doradztwa podatkowego w różnych krajach unijnych. Przykładowo, z uwagi na to, że we Francji doradztwo podatkowe niezwiązane z księgowością może być udzielane wyłącznie przez adwokatów¹³, a czynności, które mogą wykonywać adwokaci i doradcy podatkowi znacznie się różnią, portugalski Técnico Oficial de Contas (T.O.C) nie mógłby skorzystać z Dyrektywy PQ, aby udzielać porad podatkowych jako głównej działalności wykonywanej na terenie Francji. Jednakże powinien on móc skorzystać z Dyrektywy PQ, jeżeli zamierza świadczyć **usługi księgowe z elementem podatkowym, ponieważ mogą one być świadczone przez francuskich księgowych, a portugalscy T.O.C. mogą wykonywać zasadniczo te same czynności, co francuscy księгови.**

Podsumowując, w rozumieniu Dyrektywy PQ zawód jest regulowany, gdy wykonywanie określonej działalności lub używanie tytułu zawodowego wiąże się z obowiązkiem posiadania określonych kwalifikacji zawodowych. Wychodząc z przyjętej przez CFE definicji, że doradztwo podatkowe (co najmniej) obejmuje również składanie deklaracji podatkowych i inne obowiązki związane z przestrzeganiem przepisów oraz reprezentowanie przed organami podatkowymi, można uznać, że zawód doradcy podatkowego jest regulowany w każdym kraju, w którym przynajmniej jedna z tych działalności podlega wymogom kwalifikacyjnym.

1.2. Zakres działalności doradców podatkowych

Wspólną cechą profesjonalistów w organizacjach członkowskich CFE jest to, że udzielają oni niezależnych porad podatkowych. Szczególną czynnością wykonywaną przez doradców podatkowych jest reprezentacja w postępowaniach sądowych. Według CFE w 7 z 22 krajów¹⁴ doradcy podatkowi nie mogą reprezentować swoich klientów przed sądami podatkowymi (lub ewentualnie administracyjnymi), ponieważ mogą to robić tylko adwokaci. W Irlandii i Hiszpanii doradcy podatkowi mogą jednak reprezentować klientów przed trybunałami w procedurze odwoławczej. W 8 krajach¹⁵ doradcy podatkowi mogą reprezentować swoich klientów przed sądem w sprawach podatkowych, ale nie w sprawach karnych skarbowych, przy czym w Luksemburgu dotyczy to reprezentacji przez księgowych przed sądem w pierwszej instancji. W 6 krajach¹⁶ doradcy podatkowi mogą reprezentować swoich klientów w sprawach karnych skarbowych, choć

¹² Art. 4 ust. 2 Dyrektywy PQ.

¹³ We Francji świadczenie pełnego zakresu usług doradztwa podatkowego jest zastrzeżone dla prawników (przyp. aut.).

¹⁴ Belgia, Hiszpania, Portugalia, Grecja, Irlandia, Rumunia, Słowacja (przyp. aut.).

¹⁵ Finlandia, Włochy, Łotwa, Holandia, Luksemburg, Polska, Szwajcaria, Wielka Brytania (przyp. aut.).

¹⁶ Austria, Czechy, Niemcy, Chorwacja, Rosja, Ukraina (przyp. aut.).

w praktyce nie ma to miejsca w Czechach i w Chorwacji. W 8 krajach¹⁷ doradcy podatkowi mogą reprezentować swoich klientów przed Sądem Najwyższym w sprawach podatkowych, natomiast Austria i Finlandia wskazują, że dotyczy to tylko Najwyższego Sądu Administracyjnego. We Francji doradcy podatkowi są adwokatami.

Oprócz typowych czynności doradztwa podatkowego, doradcy w UE wykonują również inne (niepodatkowe) czynności¹⁸, takie jak:

- a) usługi z zakresu rachunkowości:
 - usługi księgowe,
 - sprawy emerytalne,
 - ubezpieczenia społeczne,
 - reprezentacja przed administracją w sprawach związanych z ubezpieczeniami społecznymi,
- b) pozostałe doradztwo:
 - doradztwo w zakresie zarządzania i innych kwestiach ekonomicznych, zarządzanie zasobami ludzkimi,
- c) usługi w obszarze prawa:
 - doradztwo z zakresu prawa gospodarczego, prawa spółek,
 - doradztwo w zakresie prawa pracy,
 - doradztwo dotyczące kwestii upadłościowych, doradztwo restrukturyzacyjne,
 - porady prawne w sprawach innych niż podatkowe (w niektórych krajach wyłącznie, jeżeli porada niepodatkowa jest tylko pomocnicza),
 - reprezentacja przed sądami w sprawach innych niż podatkowe,
 - arbitraż,
 - formułowanie i negocjowanie umów,
- d) audyt:
 - audyt ustawowy,
 - audyt dobrowolny,
- e) inne usługi:
 - usługi sekretarskie.

Według CFE spośród powyższych usług niezwiązanych z podatkami doradcy podatkowi najczęściej zajmują się doradztwem w zakresie zarządzania w sprawach gospodarczych lub zasobów ludzkich (w 14 na 18 krajów) oraz w zakresie ubezpieczeń społecznych i księgowości (odpowiednio w 14 na 20 krajów). Na czwartym miejscu jest doradztwo w zakresie emerytur (w 12 na 21 krajów)¹⁹.

W niektórych krajach wykonywanie innych niż związane z doradztwem podatkowym czynności jest dla doradców podatkowych niedozwolone. Przykładowo, belgijscy doradcy podatkowi i francuscy prawnicy podatkowi nie

¹⁷ Austria, Niemcy, Finlandia, Łotwa, Holandia, Polska, Rosja, Ukraina (przyp. aut.).

¹⁸ European professional affairs handbook: For tax advisers..., dz. cyt.

¹⁹ Jw.

mogą angażować się w inną działalność gospodarczą, z wyjątkiem nauczania i doradztwa. Z kolei Belgijscy doradcy podatkowi nie mogą również być prawnikami, audytorami czy księgowymi. W Niemczech inna działalność jest zabroniona, ale izby doradców podatkowych udzielają zwolnień w indywidualnych przypadkach, jeśli nie przewiduje się naruszenia obowiązków zawodowych.

Zakres działalności doradców podatkowych – regulacje w Austrii

Oprócz doradców podatkowych porad podatkowych mogą udzielać biegli rewidenci (*wirtschaftsprüfer*) i adwokaci (*rechtsanwälte*). W dziedzinie księgowości istnieją trzy zawody: księgowy zarządczy (*bilanzbuchhalter*), księgowy (*buchhalter*) i księgowy ds. płac (*personalverrechner*). Wszystkie wyżej wymienione zawody są regulowane przez prawo. Ustawa regulująca zawody księgowego została znowelizowana, zmiany obowiązują od 1 stycznia 2013 r.²⁰.

Czynności zastrzeżone dla doradcy podatkowego to przede wszystkim doradztwo i pomoc w zakresie swojej specjalizacji, reprezentacja przed urzędami, a także w pewnym zakresie czynności z zakresu audytu, ekspertyzy. Doradca podatkowy (*accountant/tax advisor*) jest również uprawniony do wykonywania następujących usług:

- wszystkich czynności zawodów księgowych (z pewnymi wyjątkami),
- usług doradczych i czynności związanych z rachunkowością przedsiębiorstw oraz doradztwa w zakresie tworzenia i organizacji systemu kontroli wewnętrznej, doradztwa i reprezentacji w sprawach składek, ubezpieczeń i świadczeń z funduszy ubezpieczeń społecznych, łącznie z reprezentacją przed sądami administracyjnymi,
- doradztwa restrukturyzacyjnego,
- doradztwa w sprawach prawnych, o ile są one bezpośrednio związane z działalnością powierniczą, która ma być wykonywana dla tego samego klienta,
- przejęcia zadań powierniczych i zarządzania majątkiem z wyjątkiem zarządzania budynkami,
- innych czynności doradczych i reprezentacyjnych.

Do zakresu działalności **księgowego zarządczego** należy m.in.²¹:

- prowadzenie ksiąg rachunkowych, w tym sporządzanie wykazów bilansowych; rachunek kosztów; rachunek dochodów/wydatków; prowadzenie rozliczeń dla małych przedsiębiorstw (suma bilansowa do 5 mln EUR, sprzedaż do 10 mln EUR, średnio maksymalnie 50 pracowników); kontrola akt drogą elektroniczną wobec federalnych organów podatkowych, a także składanie wniosków o zwrot,

²⁰ Jw.

²¹ <https://www.wko.at/branchen/information-consulting/unternehmensberatung-buchhaltung-informationstechnologie/buchhaltung/berufsbild-bilanzbuchhalter-in.html>

- reprezentacja (w tym składanie deklaracji) w sprawach dotyczących uprzednich deklaracji VAT i informacji podsumowujących, a także deklaracji o stosowaniu not kredytowych,
- księgowość płac, doradztwo w sprawach oceny pracowniczej, sporządzanie i przekazywanie deklaracji do wymiaru pracownika do organu podatkowego jako (również drogą elektroniczną) z wyłączeniem reprezentacji,
- reprezentacja, w tym składanie oświadczeń w sprawach księgowości płac i opłat związanych z wynagrodzeniami, a także reprezentacja w kontekście wspólnego badania wszystkich opłat związanych z wynagrodzeniami (z wyłączeniem reprezentacji w postępowaniu odwoławczym),
- reprezentacja w postępowaniach podatkowych i karnych skarbowych dotyczących podatków federalnych, stanowych i gminnych, z wyjątkiem reprezentacji przed federalnymi organami podatkowymi, sądami administracyjnymi i sądem administracyjnym,
- świadczenie wszelkich usług doradczych w zakresie autoryzacji,
- doradztwo w zakresie składek na ubezpieczenie społeczne, ubezpieczenia i świadczeń,
- udzielanie porad i reprezentacji przed prawnie uznanymi wspólnotami kościelnymi i religijnymi w sprawach składkowych,
- reprezentacja w instytucjach Publicznych Służb Zatrudnienia, organizacjach zawodowych, zagranicznych stowarzyszeniach transportowych oraz innych organach i organach odpowiedzialnych za sprawy gospodarcze, o ile są one bezpośrednio związane z działalnością (zezwozeniami), która ma być wykonywana dla tego samego klienta,
- reprezentacja w sprawach dotyczących opłat izbowych wobec grup interesów ustawowych,
- reprezentacja we wszystkich sprawach związanych z rejestracją i wyrejestrowaniem kas rejestrujących,
- doradztwo i reprezentacja w sprawach związanych z Rejestrem Beneficjentów Rzeczywistych, w tym raportowanie beneficjenta rzeczywistego na podstawie informacji przekazywanych przez jego klientów oraz identyfikacja i weryfikacja beneficjenta rzeczywistego w imieniu jego klientów.

Księgowy zarządcy uprawniony jest ponadto do świadczenia wszelkich usług doradczych w zakresie posiadanych uprawnień, w sprawach składek, ubezpieczeń i świadczeń z ubezpieczeń społecznych, doradztwa i reprezentowania przed prawnie uznanymi kościołami i wspólnotami religijnymi w sprawach składek, reprezentowania przed instytucjami Publicznego Urzędu Pracy, organizacjami zawodowymi, wojewódzkimi stowarzyszeniami handlu zagranicznego i innymi władzami i urzędami odpowiedzialnymi w sprawach gospodarczych, o ile są one bezpośrednio związane z działalnością wykonywaną przez jego klienta.

Osoby uprawnione do wykonywania zawodu księgowego mogą zgodnie z prawem prowadzić:

- księgowość kontową (księgowość przedsiębiorstw), w tym sporządzać wykazy sald dla przedsiębiorstw oraz
- zestawienia dochodów i wydatków oraz księgowość kalkulacyjną (rachunek kosztów).

Osoby uprawnione do wykonywania zawodu księgowego na zasadzie samozatrudnienia są również uprawnione m.in. do wykonywania wszelkich usług doradczych w zakresie wynikającym z ich uprawnień oraz do reprezentowania i składania deklaracji w sprawach dotyczących zaliczkowych deklaracji VAT w ciągu roku, w tym informacji podsumowujących, oraz do kontroli akt drogą elektroniczną.

Osoby uprawnione do wykonywania zawodu księgowego ds. wynagrodzeń na zasadzie samozatrudnienia zgodnie z przepisami mogą wykonywać następujące czynności:

- rozliczanie wynagrodzeń, reprezentacja (łącznie ze składaniem deklaracji) w sprawach rozliczania wynagrodzeń i potrąceń od wynagrodzeń (z pewnymi wyjątkami, np. w zakresie postępowań odwoławczych) oraz doradztwo w sprawach oceny pracowników,
- sporządzanie i przekazywanie deklaracji do federalnego urzędu skarbowego, również drogą elektroniczną (z wyłączeniem jakiegokolwiek reprezentacji),
- usługi doradczych w zakresie wynikającym z ich uprawnień.

Zakres działalności doradcy podatkowego – regulacje w Belgii

Używanie tytułu zawodowego „doradca podatkowy” jest dozwolone tylko dla doradców podatkowych będących członkami Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (nazwa w języku niderlandzkim; w języku francuskim: Institut des Experts-Comptables et des Conseils Fiscaux). Spośród wszystkich belgijskich doradców podatkowych 75% jest również zarejestrowanych jako certyfikowani księgowi (*accountant* w języku niderlandzkim; *expert-comptable* w języku francuskim). **Tylko opisani powyżej doradcy podatkowi mogą świadczyć usługi księgowe.** Żaden z belgijskich doradców podatkowych nie może jednocześnie praktykować zawodu prawnika, audytora (*bedrijfsrevisor* w języku niderlandzkim; *réviseur d'entreprises* w języku francuskim) ani księgowego (*boekhouders* w języku niderlandzkim; *comptables* w języku francuskim). Chociaż przedstawiciele tych trzech zawodów (i nie tylko) mogą udzielać porad podatkowych, nie mogą posiadać tytułu doradcy podatkowego.. Podobnie jak zawód doradcy podatkowego, zawody prawnika, biegłego rewidenta, i certyfikowanego księgowego są regulowane przez prawo²², co prezentuje tabela 1.

²² Structure-and-organisation-of-the-accountancy-profession-in-Europe-2012_2020.pdf.

Tabela 1. Organizacja profesji rachunkowości w Belgii

Zawody (professions)	Certyfikowany księgowy (<i>certified accountant</i>)	Certyfikowany doradca podatkowy (<i>certified tax advisor</i>)	Biegły rewident (<i>auditor/ /réviseur d'entreprises – FR) /bedrijfsrevisor – NL</i>)
Zastrzeżony tytuł	Tak	Tak	Tak
Czynności zastrzeżone	Czynności dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych, np. przegląd sprawozdań finansowych, wycena, <i>forensic accounting</i> , zadania specjalne określone w prawie spółek lub innych ustawach szczególnych	Brak zastrzeżonych czynności	Badania ustawowe i wszystkie czynności dotyczące sporządzania sprawozdań finansowych, np. przegląd sprawozdań finansowych, wycena, <i>forensic accounting</i> , zadania specjalne określone w prawie spółek lub innych ustawach szczególnych
Dodatkowe uprawnienia	Księgowość Doradztwo podatkowe (nie jest w Belgii działalnością regulowaną)	Doradztwo podatkowe (nie jest w Belgii działalnością regulowaną)	Zadania pokrewne określone w ustawach szczególnych [audyt i (główna działalność), prowadzenie ksiąg rachunkowych, usługi podatkowe pod warunkiem przestrzegania zasad niezależności]

Źródło: <https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Overview-of-the-profession-in-Belgium.pdf>.

Podsumowując, zakres regulacji oraz unormowanie czynności doradcy podatkowego (w tym zastrzeżonych) są indywidualne dla każdego kraju UE. Należy jednak podkreślić, że zarówno w przypadku doradcy podatkowego, jak i zawodów księgowych można wskazać państwa, w których zawody te mają zastrzeżone dla siebie czynności. Szczególną czynnością wykonywaną przez doradców podatkowych jest reprezentacja w postępowaniach sądowych.

2. Przegląd orzecznictwa – Ustawa o doradztwie podatkowym

2.1. Ewolucja artykułu 2 Ustawy o doradztwie podatkowym

W obecnym brzmieniu artykuł 2 Ustawy o doradztwie podatkowym (UODP) ma treść następującą:

„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;
5. wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej, o którym mowa w art. 20zo § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²³.

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.

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

Ważniejsze zmiany w treści zaprezentowanego powyżej artykułu 2, które miały miejsce w latach 1996–2022 ujęto w tabeli 2.

²³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 i 1598).

Tabela 2. Przegląd zmian artykułu 2 UOPD

Lp.	Data wejścia w życie	Zakres zmian	Objaśnienie
1	1.02.2005	Wykreślenie ust. 3: „Nie uważa się za czynności doradztwa podatkowego czynności wykonywanych w imieniu i na rzecz podatnika przez osoby uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do prowadzenia ksiąg rachunkowych , polegających wyłącznie na prowadzeniu ksiąg rachunkowych bądź innych ksiąg i ewidencji do celów podatkowych oraz sporządzaniu zeznań i deklaracji na podstawie danych wynikających z tych ksiąg”.	Po zmianie prowadzenie ksiąg rachunkowych stało się czynnością doradztwa podatkowego. Został dodany art. 3a, dopuszczający wykonywanie czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 przez podmioty uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych. W konsekwencji czynności doradztwa podatkowego zostały podzielone na zastrzeżone i niezastrzeżone dla doradców podatkowych.
2	7.08.2010	Poszerzenie zakresu art. 2: 1. Zamiast udzielania porad, opinii i wyjaśnień z zakresu „ich obowiązków podatkowych” jest mowa o obowiązkach „podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami”. 2. Do czynności doradztwa podatkowego dodano reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów przed organami.	Wprowadzona zmiana poszerza zakres czynności doradztwa podatkowego. Ograniczenie czynności do „obowiązków podatkowych” było przedmiotem wielu spraw sądowych.

3	10.08.2014	<p>Treść artykułu została zmodyfikowana następująco:</p> <p>Art. 2. 1. Czynności doradztwa podatkowego obejmują:</p> <p>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;</p> <p>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;</p> <p>3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;</p> <p>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”.</p> <p>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.</p> <p>2. Zawodowe wykonywanie czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 4, zastrzeżone jest wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu Ustawy.</p>	<p>Włączenie do czynności doradztwa podatkowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (wcześniej były tylko księgi podatkowe). Było to związane z deregulacją usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych.</p>
---	------------	---	---

Lp.	Data wejścia w życie	Zakres zmian	Objaśnienie
4	1.07.2020	Dodanie do czynności doradztwa podatkowego wykonywania niezależnego audytu funkcji podatkowej.	Jest to konsekwencja wprowadzenia art. 20zo. ordynacji podatkowej, w ramach programu współdziałania podatnika z KAS.

Źródło: UODP.

Wnioski z analizy zmian w treści artykułu 2 UODP z lat 1996–2022 są następujące:

1. Treść artykułu 2 UODP nie uległa zasadniczym zmianom przez 25 lat obowiązywania tego aktu prawnego. Modyfikacje opisywanego artykułu były następstwem zmian innych przepisów, w tym Ustawy o rachunkowości i ordynacji podatkowej.
2. Kluczową zmianą, wprowadzoną Ustawą z 10 czerwca 2010 r. o zmianie UODP, było rozszerzenie zakresu czynności doradztwa podatkowego na obowiązki celne i sprawy egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami. Zwiększenie zakresu czynności doradztwa podatkowego poszerza spektrum spraw, którymi mogą zajmować się doradcy podatkowi.
3. Przedstawione zmiany art. 2 UODP nie mają wpływu na kwestię nieuprawnionego świadczenia usług doradztwa podatkowego, co pozwala twierdzić, że w tej kwestii należy poddać analizie orzecznictwo z lat 1996–2022.

2.2. Analiza orzecznictwa dotyczącego artykułu 2 UODP

Badaniem objęto 151 wyroków i postanowień wydanych w latach 1996–2022, przyporządkowanych do art. 2 UODP w systemie Lex²⁴. Były to przede wszystkim wyroki i postanowienia WSA.

Wyselekcjonowane w ten sposób orzecznictwo dotyczące art. 2 UODP można podzielić na następujące obszary tematyczne, dotyczące:

- 1) zakresu uprawnień doradców podatkowych (spraw, w których mogą reprezentować płatników),
- 2) uzyskiwania tytułu doradcy podatkowego (w tym warunkowego wpisu na listę doradców podatkowych),
- 3) zwolnienia z podatku od towarów i usług usługowego prowadzenia ksiąg,
- 4) czynności zastrzeżonych wyłącznie dla doradców podatkowych.

W dalszej części raportu pierwsze dwa obszary zostały opisane syntetycznie, natomiast trzeci i czwarty z uwagi na związek z tematem nieuprawnionego

²⁴ [https://sip.lex.pl/#/search-unit-related/16797784/art\(2\)/COURT_JURISPRUDENCE](https://sip.lex.pl/#/search-unit-related/16797784/art(2)/COURT_JURISPRUDENCE).

wykonywania czynności doradztwa podatkowego zawiera fragmenty analizowanych orzeczeń.

2.3. Zakres uprawnień doradców podatkowych

Poszerzenie zakresu uprawnień doradców podatkowych w 2010 r., polegające na dodaniu obowiązków celnych oraz spraw egzekucji administracyjnej do porad, opinii i wyjaśnień, rozwiązało wiele wątpliwości. Generowały one w pierwszych latach funkcjonowania UODP spory doradców podatkowych z organami skarbowymi i sądami administracyjnymi. Niejasności dotyczące zakresu spraw, w których doradcy podatkowi mogą reprezentować klientów, występują również obecnie – głównie na styku kompetencji doradców podatkowych i radców prawnych, adwokatów. Przykładami wyroków dotyczących zakresu czynności doradców podatkowych mogą być:

- Wyrok NSA w Lublinie z 4.12.1998 r., I SA/Lu 1687/98, LEX nr 37652 (wyrok nieaktualny po aktualizacji UODP) wskazujący, że doradca podatkowy nie może występować przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnej,
- Wyrok NSA z 17.08.2004 r., GSK 776/04, LEX nr 158077 (wyrok nieaktualny po aktualizacji UODP) stwierdzający, że sprawy z zakresu prawa celnego nie są traktowane jako dotyczące obowiązków podatkowych, co wyklucza je z czynności doradztwa podatkowego,
- Postanowienie NSA z 21.07.2005 r., I GZ 87/05, LEX nr 2214612 (wyrok nieaktualny po aktualizacji UODP), w którym Naczelny Sąd Administracyjny podziela pogląd wyrażony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, iż doradca podatkowy nie może być pełnomocnikiem strony w sprawach celnych,
- Wyrok NSA z 3.10.2005 r., II GSK 196/05, LEX nr 163990, w którym sąd nie zgodził się ze stanowiskiem Krajowej Rady Doradców Podatkowych, że użyty w art. 2 ust. 1 pkt 3 UODP termin „sporządzanie” obejmuje również podpisywanie zeznania podatkowego przez doradcę podatkowego zamiast wymienionych w nim osób, ponieważ nie ma regulacji w szeroko rozumianym prawie materialnym podatkowym, która upoważniałaby doradcę do takiego działania.
- Postanowienie WSA w Szczecinie z 9.04.2009 r., I SA/Sz 372/08, LEX nr 1038040 wskazujący, że dokonywanie przez biegłego rewidenta niektórych czynności doradztwa podatkowego nie powoduje, iż staje się on automatycznie doradcą podatkowym.
- Postanowienie WSA w Warszawie z 21.11.2016 r., V SA/Wa 2545/15, LEX nr 2228084, w którym przedmiotem sprawy była kara administracyjna, niemająca charakteru obowiązku podatkowego ani celnego – dlatego że skarga kasacyjna została sporządzona i wniesiona przez osobę nieuprawnioną, tj. doradcę podatkowego występującego w imieniu spółki.

- Postanowienie WSA w Szczecinie z 5.07.2017 r., II SA/Sz 411/17, LEX nr 2322818, zgodnie z którym do czynności doradztwa podatkowego nie należy reprezentacja stron w postępowaniach dotyczących sankcji administracyjnych; przykładem jest nałożona na skarżącą kara pieniężna za urządzenie gier hazardowych na automatach.
- Postanowienie WSA w Gdańsku z 14.12.2017 r., I SA/Gd 1384/17, LEX nr 2417230, w którym przedmiotem sprawy było umorzenie postępowania dot. ustalenia dla skarżącej wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi;
- Postanowienie WSA w Poznaniu z 9.08.2018 r., III SA/Po 461/18, LEX nr 2531460 rozpatrujące sprawę dotyczącą zawieszenia postępowania dotyczącego wniosku strony o umorzenie należności z tytułu nieopłaconych składek oraz stwierdzające, że pełnomocnikiem strony w postępowaniu przed sądem administracyjnym nie może być doradca podatkowy.
- Wyrok NSA z 28.02.2019 r., II GSK 5433/16, LEX nr 2715591 – doradca podatkowy nie miał uprawnienia do reprezentacji strony w sprawie opłaty zapasowej, która nie jest sprawą podatkową ani celną.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 9.10.2019 r., III SA/Wr 145/19, LEX nr 3014079 – doradca podatkowy nie może występować jako pełnomocnik w postępowaniu dotyczącym postępowań o udzielenie świadczeń opieki zdrowotnej.
- Postanowienie WSA w Gliwicach z 4.08.2021 r., III SA/GI 234/21, LEX nr 3208330 – sprawa dotycząca odmowy prawa do zwolnienia z opłacania należności z tytułu składek nie wchodzi w zakres postępowań, w których doradca podatkowy posiada uprawnienie do reprezentowania strony skarżącej przed sądami administracyjnymi.

2.4. Uzyskiwanie uprawnień doradców podatkowych

Przepisy wprowadzające UODP przewidywały warunkowy wpis na listę doradców podatkowych, po spełnieniu określonych przesłanek, na przykład po udowodnieniu, że wnioskodawca faktycznie wykonywał czynności doradztwa podatkowego. Przedstawione poniżej zestawienie obejmuje orzeczenia dotyczące odmowy przekształcenia wpisu warunkowego, tj. przyznania wnioskodawcom prawa do wpisu na listę doradców podatkowych. Są to następujące wyroki:

- Wyrok NSA w Warszawie z 16.02.1999 r., II SA 1836/98, LEX nr 46601. – wnioskodawca był księgowym, specjalistą do spraw podatków, z zawodu nauczycielem, pracownikiem zespołu adwokackiego – nie mógł świadczyć usług w zakresie doradztwa podatkowego na rzecz klientów tego zespołu, gdyż nie miał do tego uprawnień.
- Wyrok NSA w Warszawie z 7.04.1999 r., II SA 306/99, LEX nr 46611. – praca w wydziale finansowym urzędu miasta nie oznacza wykonywania czynności doradztwa podatkowego we własnym imieniu i na własny rachunek.
- Wyrok NSA w Warszawie z 21.04.1999 r., II SA 301/99, LEX nr 46612 – wykonywanie czynności doradztwa podatkowego w charakterze współnika

spółki z o.o. na podstawie umów zlecenia zawieranych z tą spółką nie ma cech działania we własnym imieniu i na własny rachunek.

- Wyrok NSA w Warszawie z 14.05.1999 r., II SA 501/99, LEX nr 46615 – analiza art. 2 ust. 1 UoDP prowadzi do wniosku, że czynności doradztwa podatkowego występują tylko wówczas, gdy są one wykonywane na rzecz osób trzecich (np. klientów firmy doradczej), a nie na rzecz spółki, w której wnioskodawca jest współnikiem.
- Wyrok WSA w Warszawie z 18.04.2005 r., VI SA/Wa 1245/04, LEX nr 149904 – termin „sporządzanie” nie obejmuje podpisywania zeznania podatkowego przez doradcę podatkowego.
- Wyrok WSA w Warszawie z 18.10.2005 r., VI SA/Wa 1340/05, LEX nr 191309 – zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego wymaga posiadania statusu podmiotu uprawnionego. Wykonywanie tych czynności przed podmiot w okresie zawieszenia wykonywania zawodu doradcy podatkowego oznacza, że warunek zawodowego wykonywania czynności nie był spełniony.
- Wyrok NSA z 12.10.2006 r., II GSK 151/06, LEX nr 276723 – udzielanie porad i wyjaśnień można uznać za czynność doradztwa podatkowego wyłącznie wówczas, gdy są wykonywane na rzecz konkretnego podatnika w zakresie jego istniejących zobowiązań podatkowych.
- Wyrok NSA z 21.10.2009 r., II GSK 160/09, LEX nr 573535 – samo wykonywanie zawodu adwokata czy radcy prawnego nie jest równoznaczne z wykonywaniem czynności doradztwa podatkowego.

2.5. Zwolnienie z VAT usługowego prowadzenia ksiąg

- Podatnicy co do zasady mają prawo do zwolnienia z VAT, jeżeli ich przychody w poprzedzającym roku podatkowym nie przekroczyły 200.000 zł lub kwoty wyliczonej proporcjonalnie w przypadku rozpoczęcia wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT w trakcie roku. Stanowią o tym regulacje Ustawy o podatku od towarów i usług (UPTU)²⁵. Zwolnienie to nie dotyczy jednak m.in. podatników świadczących usługi prawnicze oraz usługi w zakresie szeroko rozumianego doradztwa. Wyjątkiem jest tylko doradztwo rolnicze związane z uprawą i hodowlą roślin oraz chowem i hodowlą zwierząt, a także ze sporządzaniem planu zagospodarowania i modernizacji gospodarstwa rolnego²⁶. Brak możliwości zwolnienia z VAT usług prawniczych i doradztwa obowiązuje od niemal 30 lat i nie uległ zmianie mimo wielu nowelizacji UPTU. Kwestią dyskusyjną stała się możliwość zwolnienia z VAT usługowego prowadzenia ksiąg podatkowych. W opinii niektórych organów czynności z nim związane były uznawane za usługi w zakresie doradztwa. Wykaz wyroków, interpretacji ogólnych

²⁵ Art. 113 ust. 1 i 9 Ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.).

²⁶ Art. 113 ust. 13 pkt 2, lit. B tamże.

i interpretacji indywidualnych w ww. kwestii jest następujący: wyrok NSA w Białymstoku z 5.11.1998 r., SA/Bk 1304/97, Biul.Skarb. 1999, nr 1, poz. 17.

- wyrok TK z 22.05.2007 r., K 42/05, OTK-A 2007, nr 6, poz. 49.
- wyrok WSA w Gdańsku z 28.03.2012 r., I SA/Gd 175/12, LEX nr 1163570.
- wyrok WSA w Łodzi z 4.07.2012 r., I SA/Łd 639/12, LEX nr 1612850.
- wyrok WSA w Łodzi z 4.04.2013 r., I SA/Łd 183/13, LEX nr 1310428.
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.01.2015 r., IBPP1/443-1128/14/AW,
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.01.2015 r., IBPP1/443-1093/14/AW,
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.01.2015 r., IBPP1/443-1003/14/BM,
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19.11.2014 r., ITPP1/443-974/14/MS.
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23.12.2014 r., IBPP1/443-896/14/BM,
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24.11.2014 r., IPPP2/443-866/14-2/RR,
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7.11.2014 r., ILPP2/443-872/14-2/SJ,
- interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22.01.2015 r., IPTPP1/443-868/14-2/MW,
- interpretacja ogólna z dnia 9 kwietnia 2015 r. Ministerstwo Finansów PT3.8101.2.2015.AEW.16

Poniżej zaprezentowano najważniejsze wnioski płynące z zaprezentowanych powyżej wyroków.

Wyrok NSA w Białymstoku z 5.11.1998 r., SA/Bk 1304/97, Biul. Skarb. 1999, nr 1, poz. 17

Brak precyzyjnej definicji doradztwa podatkowego powoduje występowanie wątpliwości dotyczących stosowania zwolnień przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność w zakresie usług rachunkowych. W decyzji Izby Skarbowej w Białymstoku z dnia 5 grudnia 1995 r. orzeczono, że: „sporządzenie deklaracji podatkowych może stanowić doradzanie podatnikowi sposobu rozliczenia podatku”. Izba stwierdziła również, że pomiot taki „z racji działania przez osoby posiadające odpowiednią wiedzę specjalistyczną potwierdza prawidłowość sporządzenia zapisu w księdze, bądź też stwierdza nieprawidłowości i wskazuje sposoby ich usunięcia – co jest doradztwem, a nie usługą księgowo-rachunkową, polegającą na zaewidencjonowaniu i ustaleniu sald końcowych”. Na uwagę zasługuje stwierdzenie NSA w uzasadnieniu prawnym do wyroku, że „**brak precyzyjnej definicji doradztwa podatkowego powoduje występowanie wątpliwości dotyczących stosowania zwolnień przez podmioty gospodarcze prowadzące działalność w zakresie usług rachunkowych**”. Ponadto Sąd stwierdził, że „zaskarżona decyzja oparta została na przypuszczeniach, a nie na dowodach.

Wewnętrzna sprzeczność uzasadnienia zaskarżonej decyzji polega na tym, że Izba Skarbowa uznając za słuszne stanowisko przedstawiciela Ministra Finansów w omawianym temacie i przyznając, że spółka w przeważającym stopniu wykonywała usługi w zakresie obsługi rachunkowo-księgowej, jednocześnie za prawidłowy uznała zarzut prowadzenia doradztwa przy okazji sprawdzania ksiąg i rozliczeń. **Wiedza specjalistyczna pracowników Spółki nie jest wystarczającym argumentem za przyjęciem, iż automatycznie oznacza to doradztwo**". Sąd uzasadniał wówczas, że do prowadzenia ksiąg rachunkowych bądź innych ksiąg i ewidencji do celów podatkowych oraz do sporządzania zeznań i deklaracji również wymagana jest wiedza specjalistyczna, a jednak ustawodawca w art. 2 ust. 3 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym nie uznał tych czynności za doradztwo podatkowe.

Wnioski:

- Brak definicji doradztwa podatkowego w przepisach jest źródłem wątpliwości co do możliwości zastosowania zwolnienia z VAT przez biura rachunkowe,
- Wiedza specjalistyczna wymagana w działalności biur rachunkowych oznacza pewien potencjał, ale nie musi być tożsama z jej wykorzystaniem dla celów doradczych.

Wyrok TK z 22.05.2007 r., K 42/05, OTK-A 2007, nr 6, poz. 49.

Wyrok dotyczy wniosku Krajowej Izby Doradców Podatkowych (KIDP) o stwierdzenie niezgodności z konstytucją niektórych zapisów Ustawy z dnia 16 grudnia 2004 r. o zmianie Ustawy o doradztwie podatkowym oraz Ustawy o rachunkowości²⁷. Zakwestionowany art. 3a UODP przyznawał biurom rachunkowym możliwość wykonywania czynności doradztwa podatkowego opisanych w art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 UODP. Zdaniem KIDP przepis ten był niezgodny z:

- 1) art. 17 Konstytucji RP²⁸, ponieważ biura rachunkowe nie zostały objęte pieczęcią sprawowaną w interesie publicznym przez samorząd zawodowy doradców podatkowych, oraz z
- 2) art. 32 Konstytucji RP²⁹, ponieważ warunki działalności doradczej zostały zróżnicowane w zależności od podmiotu., który taką działalność prowadzi.

W wyroku stwierdza się, że intencją ustawodawcy było, aby „upoważnić do wykonywania niektórych czynności doradztwa podatkowego **dwie kategorie podmiotów**, różniących się w zakresie przyznanych im uprawnień i nałożonych na nie obowiązków”. Pierwszą z nich są osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (doradca podatkowy, radca prawny, adwokat, biegły rewident),

²⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2005 r. Nr 10 poz. 66 z późn. zm.).

²⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483).

²⁹ Jw.

uprawnione do wykonywania wszystkich czynności doradztwa podatkowego. Ta grupa ma „**wyłączne prawo do udzielania podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych**”. „Do drugiej kategorii zaliczone zostały osoby uprawnione do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych (...). Zróżnicowanie to ma służyć interesowi powszechnemu wszystkich podatników, płatników i inkasentów i choć wykonywanie tych czynności zarówno przez osoby podlegające pewnym ograniczeniom z racji wykonywania zawodu zaufania publicznego, jak i osoby niepodlegające tym ograniczeniom, może rodzić wrażenie ich nierównego traktowania przez prawo, to jednak waga interesu, któremu różnicowanie to ma służyć, pozostaje we właściwej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania”.

Zakres przedmiotowy tych czynności tylko w nieznacznym stopniu się zmienił po wejściu w życie ustawy nowelizującej, gdyż biura rachunkowe uzyskały dodatkowo prawo udzielania pomocy w zakresie prowadzenia ksiąg i sporządzania deklaracji podatkowych. Rozszerzenie uprawnień biur rachunkowych **jest uzasadnione tym, że „skoro pewne czynności mogą wykonywać samodzielnie, to tym bardziej mogą jedynie pomagać przy wykonywaniu tych czynności przez inne podmioty**. Samodzielne wykonywanie czynności jest bowiem działaniem znacznie dalej idącym w zakresie skutków i odpowiedzialności aniżeli **udzielanie innym pomocy w wykonaniu tych czynności**. Należy jednak podkreślić, że pomoc, jaką mogą świadczyć podmioty uprawnione, zgodnie z odrębnymi przepisami, do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, **ma bardzo wąski, ściśle określony przez ustawę zakres, ograniczony do pomocy w prowadzeniu ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz pomocy w sporządzaniu zeznań i deklaracji podatkowych**. Nie jest to zatem pomoc, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 UODP, polegająca na udzielaniu porad, opinii i wyjaśnień z zakresu obowiązków podatkowych, która na zasadzie wyłączności została zastrzeżona dla osób wykonujących zawody zaufania publicznego, w tym doradców podatkowych”. Warto podkreślić, że pojęcie „doradzanie” w potocznym rozumieniu oznacza właśnie udzielanie porad, opinii i wyjaśnień, czyli „**czynności polegające na opracowaniu pewnej koncepcji czy strategii, na podstawie której podatnik podejmować będzie konkretne działania**. Konkludując, należy stwierdzić, że zakres uprawnień w sferze doradztwa podatkowego zastrzeżony dla osób wykonujących zawód zaufania publicznego dotyczy tylko i wyłącznie udzielania owych porad, opinii i wyjaśnień dotyczących obowiązków podatkowych podatników, płatników i inkasentów. Czynności polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych z istoty swej bliskie są działalności zawodowej osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, a czynności polegające na sporządzaniu deklaracji i zeznań podatkowych mają w znacznej mierze charakter techniczny, a nie prawny, choćby z tego względu, że sporządzane są na podstawie innych dokumentów, w szczególności ksiąg rachunkowych”. Ich wykonywanie wymaga zatem wiedzy z zakresu księgowości i podatków, którą to wiedzę mają biura rachunkowe.

„Tym samym ustawodawca uznał, że nie jest konieczne, aby osoby wykonujące takie czynności podlegały szczególnym zakazom, obowiązkom i ograniczeniom, jakim podlegają przedstawiciele zawodów zaufania publicznego. To kryterium różnicowania pozostaje zatem w racjonalnym związku z celem i treścią regulacji, gdyż celem ustawy nowelizującej było rozszerzenie kręgu podmiotów, które mogą podatnikom służyć pomocą w wykonywaniu prostszych czynności doradztwa podatkowego w postaci sporządzania zeznań i deklaracji. Czynności bardziej skomplikowane, wymagające udzielenia porady, opinii, wyjaśnienia, zostały zastrzeżone dla osób wykonujących zawody zaufania publicznego wskazane w ustawie.

Warto również przywołać fragmenty uzasadnienia do Uchwały Senatu z 6 grudnia 2004 r. dotyczącej zmiany Ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości³⁰. Świadczy ono o tym, że już wówczas zdefiniowanie zawodu księgowego było potrzebne. W uzasadnieniu jest mowa o tym, że uchwalone poprawki do obu ustaw umożliwią „osobom uprawnionym do usługowego prowadzenia ksiąg (tzw. potocznie «księgowym») wykonywanie wszystkich czynności doradztwa podatkowego, z wyjątkiem udzielania porad, opinii i wyjaśnień z zakresu prawa podatkowego, oraz zobowiązują «księgowych» wykonujących te czynności do ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone ich wykonywaniem”. W dalszej części znajduje się zdanie: „«Księgowi» mają odpowiednie kwalifikacje do sporządzenia zeznań i deklaracji, skoro sporządzają zeznania osób prowadzących działalność gospodarczą, dla których prowadzą księgi rachunkowe”.

Wnioski:

- Biura rachunkowe zostały zaliczone do grupy „drugiej kategorii” podmiotów wykonujących czynności doradztwa podatkowego.
- Wąska interpretacja określenia „pomoc” przy prowadzeniu ksiąg odnosi się do wspierania podatników w samodzielnym prowadzeniu przez nich ksiąg i sporządzaniu deklaracji i nie jest tożsama z doradztwem.
- Prowadzenie ksiąg i ewidencji podatkowych (w wyroku nie mówi się o księgach rachunkowych) jest traktowane jako czynność „w znacznej mierze techniczna”, a nie prawna.
- Czynności doradztwa podatkowego dzieli się na bardziej skomplikowane (doradztwo zastrzeżone wyłącznie dla zawodów zaufania publicznego) oraz na prostsze – techniczne prowadzenie ksiąg, ewidencji i sporządzanie deklaracji podatkowych.
- Podjęto próbę zdefiniowania doradztwa podatkowego jako opracowywania koncepcji czy strategii, na podstawie której podatnik będzie podejmować konkretne działania. Takie podejście można uznać za punkt wyjścia do stwierdzenia, że doradztwem nie jest podejmowanie w imieniu podatnika bieżących decyzji dotyczących stosowania prawa podatkowego, o ile nie

³⁰ Druk nr 3537. [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/3537/\\$file/3537.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/3537/$file/3537.pdf).

mają one charakteru strategicznego (lub koncepcyjnego) oraz nie są niezbędne do prawidłowego prowadzenia ewidencji.

- Ujmowanie słowa „księgowy” w cudzysłów, a także stwierdzenie „tzw. potocznie «księgowym»” jest argumentem za zdefiniowaniem zawodu księgowego.

Wyrok WSA w Gdańsku z 28.03.2012 r., I SA/Gd 175/12, LEX nr 1163570.

Sąd uchylił decyzje organów skarbowych, zgadzając się, że wnioskodawca mógł skorzystać ze zwolnienia z VAT. W uzasadnieniu stwierdził, że **„samych bowiem usług księgowych, nawet kompleksowych nie można utożsamiać z świadczeniem usług doradztwa”**. Podobnie jak we wcześniej opisanym wyroku stwierdza się: „Niewątpliwie świadczenie usług księgowych wiąże się z posiadaniem określonej wiedzy pozwalającej na ich wykonywanie. Niemniej jednak nie jest to równoznaczne z uznaniem, że osoba świadcząca tego rodzaju usługi jest doradcą w rozumieniu przedstawionym przez Dyrektora Izby Skarbowej, czyli osobą, która «udziela porady, wskazuje sposób postępowania w jakiejś sprawie». Prowadzenie ksiąg rachunkowych i sporządzanie deklaracji podatkowych musi bowiem łączyć się z kwalifikowaniem dokumentów księgowych (rachunków, faktur) do ujęcia ich w tych księgach. Również posiadanie pełnomocnictw o szerokim zakresie, w realiach rozpoznawanej sprawy nie uzasadnia twierdzenia, że skarżąca świadczyła usługi doradztwa. Posiadane pełnomocnictwa wykorzystywane bowiem były, co jednoznacznie wynika z ustaleń organów podatkowych, do podpisywania i składania deklaracji podatkowych w imieniu mocodawców. Za mieszczące się w kategorii usług księgowych, a nie doradztwa, uznać należy także czynność skierowania przez skarżącą, w imieniu mocodawcy, pisma dotyczącego przeksięgowania nadpłaconego ryczałtu na poczet podatku dochodowego. Czynność przeksięgowania, dokonywana przez organ podatkowy ma bowiem **charakter wyłącznie techniczny**”.

Wnioski:

- Biuro rachunkowe może oferować kompleksowe usługi księgowe, nie świadcząc zastrzeżonych przez UODP usług doradztwa.
- Stwierdzenie, że przeksięgowanie środków ma „charakter wyłącznie techniczny” zapoczątkowało stosowanie określenia „techniczny” w odniesieniu do usługowego prowadzenia ksiąg w szerszym znaczeniu.

Wyrok WSA w Łodzi z 4.07.2012 r., I SA/Łd 639/12, LEX nr 1612850

Ustawa o VAT oraz przepisy wykonawcze do tej Ustawy nie definiują pojęcia „doradztwa” i „rzeczoznawstwa”, co powoduje trudności interpretacyjne. „Doradztwo” w ujęciu słownikowym oznacza „udzielanie fachowych zaleceń, porad, zwłaszcza ekonomicznych czy finansowych”. Rzeczoznawstwo zaś to biegłość w ocenianiu czegoś, w wydawaniu orzeczeń w sprawach spornych, wynikająca z dobrej znajomości przedmiotu. **Doradca to ten, co udziela fachowych zaleceń czy porad, wskazówek, zaś rzeczoznawca to specjalista powoływany do**

wydawania orzeczeń lub opinii w sprawach spornych, wchodzących w zakres jego kwalifikacji zawodowych. Bez wątplenia „zachodzą wzajemne relacje pomiędzy zakresem pojęciowo-znaczeniowym: rzeczoznawstwa i doradztwa, gdyż rzeczoznawca może posiadaną wiedzę wykorzystywać w dwojaki sposób a to: przy wydawaniu opinii, opracowywaniu ekspertyzy, korzystając ze swojej wiedzy fachowej na dany temat przedstawia tę wiedzę i wówczas niewątpliwie usługi - wydawanie tych opinii, ekspertyz, należy traktować jako usługi rzeczoznawstwa; natomiast jeśli posiadaną wiedzę wykorzystuje na wskazywanie najlepszych, (...) optymalnych rozwiązań, nakłaniając odbiorcę takiej usługi do zastosowania się do dorady, porady, wskazówki, dyrektywy postępowania – to wówczas świadczy usługę doradczą”.

Wnioski:

- Rzeczoznawca i doradca nie są pojęciami tożsamymi, chociaż są ze sobą częściowo zbieżne znaczeniowo.
- Doradca to rzeczoznawca, który swoją wiedzę wykorzystuje do wskazania optymalnego rozwiązania w sprawie budzącej wątpliwości, podpowiada konkretną opcję (scenariusz) w danych warunkach.

Wyrok WSA w Łodzi z 4.04.2013 r., I SA/Łd 183/13, LEX nr 1310428

Świadczenie usługi doradztwa należy postrzegać jako wskazywanie klientowi najlepszych i najskuteczniejszych rozwiązań danego problemu, wykorzystując do tego swoją wiedzę oraz znajomość tematu. Analiza zgromadzonych w powyższej sprawie dowodów doprowadziła sąd do wniosku, że posiadając stosowną wiedzę, podatnik wskazywał na najlepsze, optymalne rozwiązania. Nakłaniał odbiorców swoich usług do zastosowania się do rady, porady, wskazówki czy dyrektywy postępowania, co mogło być postrzegane jako wypełnienie usługi doradztwa. Sąd podzielił rozumienie czynności doradztwa utrwalone w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wyrok WSA w Gdańsku z 28 marca 2012 r. sygn. I SA/Gd 175/12). Prawo do zwolnienia od podatku od towarów i usług na podstawie art. 113 ust. 1 Ustawy VAT przysługuje podatnikowi, który świadczy kompleksowe usługi rachunkowo-księgowo, o ile nie prowadzi przy tym usług doradztwa. Sąd przy tym nie dopatrył się dowodów, które potwierdzałyby stanowisko organu podatkowego, i zaświadczały o tym, że strona:

a) kwalifikowała wydatki pod kątem kosztów podatkowych, b) uwzględniała podatek naliczony, c) stosowała właściwą stawkę podatku VAT, d) ustalała moment powstania obowiązku podatkowego, d) czy prowadziła rozliczenia z tytułu ubezpieczeń społecznych. Takie czynności stanowiłyby o kompleksowej obsłudze podmiotu gospodarczego. Oznacza to więc, że czynności podatnika wykraczały poza charakter techniczny. O prawie do zwolnienia z VAT danej usługi nie decyduje – zdaniem sądu - nadanie jej nazwy „doradztwo”, czy zakwalifikowanie do określonej kategorii PKWiU. **Rozstrzygająca w tym względzie jest istota oraz przedmiot wykonywanej czynności.**

Wnioski:

- Powtarza się określenie „techniczny” w odniesieniu do czynności związanych z usługowym prowadzeniem ksiąg rachunkowych.
- Samo stosowanie nazwy „doradztwo” czy kwalifikacja PKWIU nie przesądzają o charakterze czynności, ważniejsza jest ich istota.

W latach 2014–2015 po deregulacji usługowego prowadzenia ksiąg kwestia zwolnienia z VAT usług świadczonych przez biura rachunkowe była przedmiotem wielu interpretacji indywidualnych. Opinie organów były w tej kwestii podzielone. Do przykładowych interpretacji indywidualnych **zabraniających zwolnienia z VAT usług świadczonych przez biura rachunkowe** należą te autorstwa:

- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20.01.2015 r., IBPP1/443-1128/14/AW,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.01.2015 r., IBPP1/443-1093/14/AW,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 14.01.2015 r., IBPP1/443-1003/14/BM,
- Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 19.11.2014 r., ITPP1/443-974/14/MS.

W przywołanych interpretacjach odmawiających biurach rachunkowym prawa do zwolnienia z VAT powtarzała się następująca fraza:

„Zgodnie bowiem z powołanym art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o doradztwie podatkowym 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, jak również sporządzanie deklaracji podatkowych i pomoc w tym zakresie **stanowią czynności doradztwa podatkowego**. Jednocześnie z ustawy tej nie wynika, że do wykonywania tych czynności uprawnieni są wyłącznie doradcy podatkowi. Tym samym **zarówno prowadzenie księgi przychodów i rozchodów, księgi handlowej oraz innych ewidencji, jak i sporządzanie deklaracji podatkowych jest doradztwem podatkowym**”.

Wnioski:

- W tych interpretacjach przyjęto, że kluczowe znaczenie ma przedmiot (czynności doradztwa podatkowego), a nie podmiot (posiadanie uprawnień doradcy podatkowego).
- Interpretacje nie odwołują się do technicznego czy merytorycznego charakteru czynności doradztwa podatkowego.

W interpretacjach indywidualnych **dopuszczających możliwość korzystania ze zwolnienia z VAT³¹** przez biura rachunkowe powtarzało się stanowisko iż: „termin

³¹ Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23.12.2014 r., IBPP1/443-896/14/BM,
Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24.11.2014 r., IPPP2/443-866/14-2/RR,
Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7.11.2014 r., ILPP2/443-872/14-2/SJ.

«doradztwo» obejmować może szereg usług doradczych, np.: podatkowe, prawne, finansowe i inne. Odwołując się do wykładni językowej, zgodnie z definicją zawartą w internetowym Słowniku Języka Polskiego PWN, pod pojęciem «doradcy» należy rozumieć tego, «kto udziela porad». Natomiast «doradzać», w myśl powołanego wyżej Słownika Języka Polskiego PWN, oznacza «udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie». Tak więc doradztwo jest udzielaniem fachowych zaleceń, porad, zwłaszcza ekonomicznych, doradztwo finansowe, a przez doradcę rozumie się tego, kto udziela porad, doradza. Zatem użyty w ustawie o podatku od towarów i usług termin «usługi w zakresie doradztwa» należy rozumieć szeroko". Zawodowe wykonywanie czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 Ustawy o doradztwie podatkowym, zastrzeżone jest wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu ustawy, co oznacza, że biura rachunkowe mogą korzystać ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 113 UVAT. W jednej z interpretacji³² stwierdza się, że „samiych usług księgowych, nawet złożonych, w świetle przytoczonych regulacji i definicji terminu «doradztwo» nie sposób uznać za usługi doradcze, bowiem ich **istota polega na prawidłowej kwalifikacji dokumentów księgowych, wygenerowaniu w oparciu o ich treść wymaganych prawem rejestrów i ewidencji oraz sporządzeniu, w oparciu o zgromadzone w nich dane, odpowiednich deklaracji, informacji i zeznań podatkowych. Czynności te nie wiążą się zatem z doradzaniem i wskazywaniem klientom określonego sposobu postępowania, co stanowi istotę czynności doradczych.** Czynnością doradczą nie jest również podpisywanie w imieniu klienta zeznań, informacji i deklaracji podatkowych oraz ZUS ani udzielanie organom skarbowym wyjaśnień i informacji dotyczących ewidencji i rejestrów prowadzonych przez podatnika na rzecz klientów”.

Wnioski:

- W tych interpretacjach przyjęto, że kluczowe znaczenie ma podmiot (posiadanie uprawnień doradcy podatkowego), a nie typ czynności doradztwa podatkowego.
- Interpretacje wcale albo dość pobieżnie odnoszą się do relacji między czynnościami księgowymi a doradztwem podatkowym.
- W jednej z prezentowanych interpretacji³³ utrwała się zawężająca interpretacja usług księgowych, sprowadzająca się do wykonywania czynności technicznych (tj. do prawidłowej kwalifikacji dokumentów księgowych i sporządzania na ich podstawie określonych raportów) oraz pojawia się również określenie „złożone usługi księgowe”, z którego zakresu wyłącza się usługi doradztwa.

Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22.01.2015 r., IPTPP1/443-868/14-2/MW,

³² Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7.11.2014 r., ILPP2/443-872/14-2/SJ

³³ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7.11.2014 r., ILPP2/443-872/14-2/SJ

Na kanwie powyższych sporów, MF wydał ogólną interpretację, która istotnie wpłynęła na rozumienie pojęcia „doradztwo”, wprowadzając dychotomię tego pojęcia w stosunku do doradców podatkowych i osób świadczących usługi prowadzenia ksiąg podatkowych (w szczególności ksiąg rachunkowych).

Interpretacja ogólna z dnia 9 kwietnia 2015 r. Ministerstwo Finansów PT3.8101.2.2015.AEW.16

W interpretacji ogólnej powtarza się słownikowe pojęcie „doradcy” – tego, „kto udziela porad”. Czasownik „doradzać”, w myśl Słownika Języka Polskiego PWN, oznacza „udzielić porady, wskazać sposób postępowania w jakiejś sprawie”. Tak więc doradztwo jest udzielaniem **fachowych opinii, porad, np. ekonomicznych, czy finansowych**. Doradztwo podatkowe jest jednym z jego rodzajów. Ustawa o VAT w odniesieniu do doradztwa (art. 113), w tym do doradztwa podatkowego, nie odwołuje się wprost do innych aktów prawnych, w tym do Ustawy o doradztwie podatkowym. Dlatego też na potrzeby art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b UVAT definicją czynności doradztwa podatkowego, stworzoną z myślą o uregulowaniu zawodu doradcy podatkowego, można posiłkować się jedynie pomocniczo. Jak wynika z analizowanej interpretacji, „decydujące znaczenie ma więc w omawianym zakresie wykładnia językowa. W konsekwencji, biorąc pod uwagę wykładnię językową terminu doradztwo oraz potoczne rozumienie tego terminu, jak również brzmienie art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o doradztwie podatkowym, należy zauważyć, iż **doradztwo podatkowe sensu stricto obejmuje czynności polegające na udzielaniu porad z zakresu podatków czy też wskazywaniu sposobu postępowania w sprawie związanej z podatkami, w tym również na opracowaniu pewnej koncepcji czy strategii, którą podmiot np. podatnik może wykorzystać w prowadzonej przez siebie działalności np. do podjęcia lub zaniechania konkretnego działania**”. W odniesieniu do prowadzenia ksiąg podatkowych wskazuje się, że czynności:

- polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych z istoty swej bliskie są działalności zawodowej osób uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, czyli **czynnościom księgowym**,
- polegające na sporządzaniu deklaracji i zeznań podatkowych mają **w znacznej mierze** charakter techniczny, a nie prawny, choćby z tego względu, że **sporządzane są na podstawie innych dokumentów, w szczególności ksiąg rachunkowych**.

Tym samym powyższe czynności nie stanowią doradztwa, o którym mowa w art. 113 ust. 13 pkt 2 lit. b Ustawy o VAT, niezależnie od tego, że zostały uznane za czynności doradztwa podatkowego w rozumieniu Ustawy o doradztwie podatkowym (art. 2 ust. 1 pkt 2 i 3 tej Ustawy).”

Wnioski:

- Narracja jest zbliżona do wyroku TK z 2007 r.
- Określenie „techniczny charakter” odnosi się tylko do sporządzania deklaracji i zeznań podatkowych,

- Jest niejasne, dlaczego w interpretacji jest mowa o osobach uprawnionych do usługowego prowadzenia ksiąg – był to już okres po deregulacji usługowego prowadzenia ksiąg.

2.6. Czynności zastrzeżone wyłącznie dla doradców podatkowych

Analiza orzecznictwa sądów w zakresie czynności zastrzeżonych wyłącznie dla doradców podatkowych wskazała na istnienie **jednego wyroku**³⁴, w którym wskazuje się, że „kwestie związane z doradzaniem przedsiębiorcy, jak ma dokonywać nabycia składników majątkowych, by mogło ono zostać zaliczone jako koszt uzyskania przychodu, pomniejszając w ten sposób zobowiązania podatkowe przedsiębiorcy i kwestie optymalizacji podatkowej, **stanowią elementy doradztwa podatkowego, nie zaś działalności rachunkowej**” (...). Ewentualne działania powodujące w majątku powoda szkodę wywołane nieudzieleniem mu przez E. N. informacji we wskazanym przez powoda zakresie (tj. co do obowiązku legitymowania się zaświadczeniem ze stacji kontroli pojazdu by móc samochód zakwalifikować jak pojazd ciężarowy i wskazanie), nie były objęte ochroną ubezpieczeniową udzielaną E. N. przez pozwany zakład ubezpieczeń”.

Wnioski:

- Niejasne określenie granic między doradztwem podatkowym a usługowym prowadzeniem ksiąg może prowadzić do zwiększonego ryzyka działalności gospodarczej, ponieważ otwiera ubezpieczycielom drogę do uniknięcia odpowiedzialności z tytułu odszkodowań.
- Sprawa nie dotyczyła nieuprawnionego wykonywania czynności zastrzeżonych dla doradców podatkowych. Kwestia doradztwa posłużyła jedynie do oddalenia roszczenia poszkodowanego wobec ubezpieczyciela biura rachunkowego.

2.7. Podsumowanie analizy orzecznictwa

Z przeprowadzonej analizy orzecznictwa oraz interpretacji izb skarbowych można wysnuć wniosek, że czynności doradztwa podatkowego obejmują dwie grupy:

1. Czynności zastrzeżone wyłącznie dla osób uprawnionych, wykonujących zawód zaufania publicznego.
2. Czynności, które mogą być wykonywane przez inne osoby.

Do pierwszej grupy należą następujące czynności:

- 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.
- Reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli

³⁴ Wyrok Sądu Okręgowego w Szczecinie z 21.10.2016 r., II Ca 461/16, LEX nr 2374864

decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w wyżej wymienionych sprawach.

- Wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej, o którym mowa w art. 20zo Ordynacji podatkowej³⁵.

Druga grupa czynności obejmuje:

- Prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg podatkowych (w tym ksiąg rachunkowych) i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie,
- Sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie.

Wykonywanie czynności zastrzeżonych przez osoby nieuprawnione podlega karze na mocy art. 81 UODP, którego treść jest następująca: „Kto, nie będąc uprawnionym, posługuje się tytułem doradcy podatkowego lub zawodowo wykonuje czynności doradztwa podatkowego, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1, 4 lub 5, podlega grzywnie do 50 000 zł”. Na tym tle nasuwa się pytanie, czy z przeanalizowanego orzecznictwa wynika linia demarkacyjna między czynnościami zastrzeżonymi i niezastrzeżonymi.

Po pierwsze, w przeanalizowanym orzecznictwie nie wyjaśnia się wyczerpująco pojęć: „porada”, „opinia”, „wyjaśnienie”, „pomoc przy prowadzeniu ksiąg” czy „zawodowe wykonywanie czynności”. Powtarzające się w orzecznictwie odniesienia do haseł słownikowych mają ogólny charakter i nie rozwiązują wątpliwości na styku kompetencji biur rachunkowych i doradców podatkowych. Orzecznictwo nie zawiera katalogu przykładowych czynności zastrzeżonych dla doradców podatkowych, co nawet przy zachowaniu należytej staranności przez biura rachunkowe może wiązać się z ryzykiem ponoszenia odpowiedzialności w związku z art. 81 UODP. Nie wyjaśnia się, czy prowadzenie szkoleń dla klientów z zakresu prawa podatkowego czy nieodpłatne udzielanie porad naraża biura rachunkowe na odpowiedzialność.

Po drugie, używanie określeń „techniczny charakter” w odniesieniu do prowadzenia ksiąg podatkowych ma pejoratywny wydźwięk, który może być interpretowany jako mechaniczne i bezmyślne wprowadzanie dokumentów do systemów informatycznych. Jest to wstęp do postrzegania czynności księgowych jako czynności „drugiej kategorii”, niewymagających posiadania rozległej wiedzy z zakresu prawa podatkowego.

Po trzecie, w wyrokach wskazujących na techniczny charakter prowadzenia ksiąg podatkowych pomija się kwestię ich rzetelności. Gdyby prowadzenie ksiąg podatkowych miało charakter jedynie techniczny, to księgowy nie musiałby weryfikować prawidłowości dokumentów, a byłyby one jedynie wprowadzane do

³⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).

systemu informatycznego. Weryfikacja nie jest jedynie czynnością techniczną, ale wymaga szerokiej i bieżącej wiedzy z zakresu prawa podatkowego.

Po czwarte, w wielu analizowanych oświadczeniach pojawiało się określenie „kompleksowe usługi księgowe”. To pojęcie odpowiada rzeczywistości gospodarczej, w której przedsiębiorcy oczekują całościowej obsługi związanej z rozliczeniami publicznoprawnymi. Nie jest możliwe prowadzenie kompleksowej obsługi księgowej bez informowania klienta o podatkowych konsekwencjach danej transakcji. Jest to czynność ściśle powiązana z prowadzeniem ksiąg podatkowych i niezbędna do zapewnienia ich rzetelności.

Po piąte, żaden z przedstawionych wyroków nie dotyczył kwestii nieuprawnionego świadczenia usług doradztwa podatkowego. Może to świadczyć o tym, że w praktyce gospodarczej problem nieuprawnionego świadczenia usług doradztwa podatkowego nie występował w dużej skali albo nie powodował sporów, które znalazły finał w sądzie. Z pewnością weryfikacja tego stwierdzenia wymagałaby analizy spraw zgłoszonych do prokuratury w latach 1996–2022 w sprawie będącej przedmiotem niniejszego raportu.

Po szóste, MF w przytoczonej ogólnej interpretacji podatkowej z dnia 9 kwietnia 2015 r. (sygn. PT3.8101.2.2015.AEW.16) uznał, że „usługi księgowe” mogą zostać objęte zwolnieniem podmiotowym z VAT. Wprowadził przy tym rozróżnienie pomiędzy „usługami doradczymi” a „usługami księgowymi”, bez zdefiniowania jednak stricte pojęcia tych drugich. W przywołanym tekście wskazał jedynie, że **nie stanowią usług doradztwa czynności polegające na prowadzeniu ksiąg i ewidencji podatkowych oraz polegające na sporządzaniu deklaracji i zeznań podatkowych.**

3. Zintegrowany System Kwalifikacji – kompetencje i czynności

3.1. Efekty uczenia się związane z zagadnieniami podatkowymi zawarte w kwalifikacjach księgowych funkcjonujących w ramach Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji

Celem niniejszego rozdziału jest identyfikacja umiejętności (efektów uczenia się) z zakresu podatków, przypisanych do funkcjonujących w ramach Zintegrowanego Systemu Kwalifikacji (ZSK) kwalifikacji rynkowych związanych z zawodami księgowymi.

15 stycznia 2016 r. weszła w życie Ustawa o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji³⁶ (Ustawa ZSK). Wprowadziła ona zintegrowany ZSK, czyli zbiór zasad, standardów, nowych funkcji i ról oraz procedur regulujących sposób działania różnych podmiotów (osób i instytucji) związanych z nadawaniem kwalifikacji oraz zapewnianiem ich jakości³⁷. Ustawa ustanowiła również Zintegrowany Rejestr Kwalifikacji (ZRK) jako publiczny rejestr funkcjonujący w systemie teleinformatycznym. Rejestr obejmuje wszystkie kwalifikacje włączone do ZSK.

Ustawa ZSK zawiera podstawową definicję kwalifikacji, według której to „zestaw efektów uczenia się w zakresie wiedzy, umiejętności oraz kompetencji społecznych, nabytych w edukacji formalnej, edukacji pozaformalnej lub poprzez uczenie się nieformalne, zgodnych z ustalonymi dla danej kwalifikacji wymaganiami, których osiągnięcie zostało sprawdzone w walidacji oraz formalnie potwierdzone przez uprawniony podmiot certyfikujący”³⁸. Zintegrowany system obejmuje trzy rodzaje kwalifikacji:

1. Kwalifikacje w oświacie oraz w szkolnictwie wyższym – nadawane na podstawie ustaw regulujących działania systemu oświaty oraz systemu szkolnictwa wyższego. Ten rodzaj kwalifikacji jest włączony do ZSK z mocy Ustawy.
2. Kwalifikacje „uregulowane”, które są nadawane na podstawie innych przepisów prawa (poza formalną edukacją). Do kwalifikacji tych zalicza się np. kwalifikacje biegłych rewidentów, doradców podatkowych, rzeczoznawców majątkowych.
3. Kwalifikacje „rynkowe” nadawane bez podstawy w przepisach powszechnie obowiązującego prawa.

O włączeniu do ZSK kwalifikacji uregulowanych oraz kwalifikacji rynkowych należących do określonego działu administracji rządowej decyduje minister

³⁶ Ustawa z dnia 22 grudnia 2015 r. o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji. Dz. U. z 2020 r. poz. 226.

³⁷ https://kwalifikacje.gov.pl/download/Omowienie_zasadniczych_rozwiazan_w_ustawie_o_ZSK_o.pdf

³⁸ Art. 2 pkt.8 ustawy ZSK.

odpowiedzialny za dany dział. Podjęcie decyzji przez właściwego ministra oznacza w istocie jego akceptację dla przyjętych reguł uznawania danej kwalifikacji.

W ramach ZSK funkcjonuje obecnie 5 kwalifikacji rynkowych związanych z szeroko rozumianą księgowością (obejmującą również kwestie kadrowo-płacowe). Wszystkie zostały zgłoszone do ZSK przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, które jest jednocześnie instytucją certyfikującą³⁹. Ich wykaz wraz ze wskazaniem ministra właściwego dla kwalifikacji obejmuje tabela nr 3.

Tabela 3. Funkcjonujące kwalifikacje rynkowe związane z szeroko rozumianą księgowością

Lp.	Nazwa kwalifikacji	Minister właściwy dla kwalifikacji
1	Zarządzanie procesami księgowymi	Minister Finansów
2	Obsługa procesów księgowych	Minister Finansów
3	Wspomaganie obsługi procesów księgowych	Minister Finansów
4	Zarządzanie procesami płacowymi	Minister Finansów
5	Zarządzanie obsługą spraw kadrowych	Minister Rodziny i Polityki Społecznej

Źródło: <https://kwalifikacje.gov.pl/>

Zagadnienia podatkowe występują w trzech następujących kwalifikacjach:

- 1) zarządzanie procesami księgowymi,
- 2) obsługa procesów księgowych,
- 3) zarządzanie procesami płacowymi.

Struktura opisu każdej kwalifikacji jest jednolita i obejmuje m.in. trzy kluczowe obszary: krótką charakterystykę kwalifikacji, typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji oraz zestawy efektów uczenia się.

Zestawienie zagadnień podatkowych w ramach ww. obszarów dla każdej z trzech kwalifikacji zaprezentowano w tabeli nr 4.

Tabela 4. Zagadnienia podatkowe dla kwalifikacji rynkowych ZSK związanych z księgowością

Nazwa kwalifikacji wraz z obszarem jej opisu	Zapisy odnoszące się do kwestii podatkowych
Zarządzanie procesami płacowymi	

³⁹ Więcej na temat ZSK: <https://skwp.pl/zintegrowany-system-kwalifikacji/>

Nazwa kwalifikacji wraz z obszarem jej opisu	Zapisy odnoszące się do kwestii podatkowych
Krótka charakterystyka kwalifikacji	Osoba posiadająca kwalifikację „Zarządzanie procesami płacowymi” jest gotowa do samodzielnego kształtowania i nadzorowania czynności płacowych mających na celu realizację obowiązków pracodawcy wynikających z wypłaty i rozliczania świadczeń związanych z wykonywaną pracą według przepisów prawa względem pracowników i innych osób zatrudnionych oraz organów publicznoprawnych ⁴⁰ . Świadczy usługi polegające na kompleksowym dbaniu o poprawność działania pracodawcy w zakresie spraw płacowych i rozliczeń obciążeń publicznoprawnych . Powierzenie prowadzenia zarządzania i rozliczania spraw płacowych osobie posiadającej kwalifikację zagwarantuje pracodawcom zmniejszenie ryzyka niewykonywania lub nieprawidłowego wykonania obowiązków związanych z wynagradzaniem i rozliczaniem wynagrodzeń dla pracowników i osób niebędących pracownikami, jak również rozliczeń z instytucjami państwowymi .
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Nadzorowanie przestrzegania przepisów ubezpieczeniowych, podatkowych , prawa pracy oraz wewnątrzzakładowych regulaminów pracy i wynagradzania.
Zestawy efektów uczenia się	Osoba z kwalifikacją wskazuje sposób rozliczania składników płacowych, z uwzględnieniem źródeł i momentu powstania przychodu oraz zwolnień składkowo-podatkowych .
	Osoba z kwalifikacją weryfikuje dokumenty płacowe pod kątem kompletności oraz spójności z polityką wynagradzania i obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa*
	Osoba z kwalifikacją oblicza wartość należnych świadczeń, z uwzględnieniem zwolnień składkowo-podatkowych i prawa do świadczeń pieniężnych z ubezpieczenia społecznego.
Obsługa procesów księgowych	
Krótka charakterystyka kwalifikacji	Osoba posiadająca kwalifikację „Obsługa procesów księgowych” jest przygotowana do (...) identyfikowania skutków zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą, w tym prowadzenia transakcji z kontrahentami zagranicznymi.

⁴⁰ Za organy publicznoprawne uznaje się m.in. administrację skarbową, zatem w zakresie kwalifikacji wchodzi realizacja obowiązków pracodawcy jako płatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Nazwa kwalifikacji wraz z obszarem jej opisu	Zapisy odnoszące się do kwestii podatkowych
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Kwalifikacja „Obsługa procesów księgowych” stanowi średnio zaawansowany poziom w obszarze kwalifikacji związanych z rachunkowością i podatkami . Osoba posiadająca kwalifikację może pracować w działach finansowo-księgowych przedsiębiorstw, biurach rachunkowych oraz samodzielnie prowadzić ewidencję księgowo-podatkową jednostki prowadzącej działalność.
Efekty uczenia się	Osoba z kwalifikacją jest gotowa do identyfikowania skutków zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą , w tym prowadzenia transakcji z kontrahentami zagranicznymi. Wykonując czynności opisane w efektach kształcenia, stosuje rozwiązania wynikające z przepisów o rachunkowości oraz prawa podatkowego , gospodarczego, cywilnego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.
	Dokumentowanie i ewidencjonowanie operacji gospodarczych powszechnie występujących (z wyłączeniem operacji o dużej złożoności np. inwestycje rzeczowe i finansowe, leasing, kontrakty długoterminowe, odroczony podatek dochodowy, aporty), z uwzględnieniem przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego , cywilnego, pracy i ubezpieczeń społecznych.
	Osoba z kwalifikacją ewidencjonuje operacje gospodarcze w księgach rachunkowych, przyporządkowując je do właściwych okresów sprawozdawczych, z punktu widzenia przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego , a także prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.
	Osoba z kwalifikacją ustala i ujmuje w księgach rachunkowych podatek dochodowy .
	Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług .
	Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku dochodowego bieżącego z działalności gospodarczej.
Zarządzanie procesami księgowymi	
Krótka charakterystyka kwalifikacji	Kwalifikacja „Zarządzanie procesami księgowymi” potwierdza wysoki poziom wiedzy i umiejętności z zakresu rachunkowości i podatków , pozwalający na kierowanie działem finansowo-księgowym oraz organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwie.
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Kwalifikacja „Zarządzanie procesami księgowymi” pozwala na nadzorowanie lub samodzielne prowadzenie ksiąg rachunkowych, organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwach należących do różnych branż,

Nazwa kwalifikacji wraz z obszarem jej opisu	Zapisy odnoszące się do kwestii podatkowych
	w tym pracy działów finansowo-księgowych, wspieranie kierownictwa jednostki w procesach decyzyjnych mających skutki finansowe i podatkowe .
Efekty uczenia się	Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz bieżącego i odroczonego podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą z uwzględnieniem orzecznictwa sądów i interpretacji urzędowych.
	Kwalifikacja potwierdza zaawansowany poziom umiejętności zawodowych z zakresu rachunkowości i podatków pozwalający na kierowanie działem finansowo-księgowym oraz organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwach oraz w organizacjach pozarządowych i innych jednostkach.
	Osoba z kwalifikacją dokumentuje i ewidencjonuje operacje gospodarcze (w tym: o dużej złożoności, np. inwestycje rzeczowe i finansowe, leasing, kontrakty długoterminowe, odroczonego podatku dochodowego, aporty), z uwzględnieniem przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego , gospodarczego, cywilnego, pracy i ubezpieczeń społecznych oraz orzecznictwa sądów i interpretacji urzędowych.
	Osoba z kwalifikacją ustala i ujmuje w księgach rachunkowych podatek dochodowy .
	Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług .
	Osoba z kwalifikacją rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku dochodowego bieżącego i odroczonego związanego z działalnością gospodarczą.

* (w tym prawa podatkowego – przyp. aut.).

Źródło: Opis kwalifikacji dostępny na stronie <https://kwalifikacje.gov.pl/>.

Podsumowując, w trzech kwalifikacjach wymienionych w tabeli nr 4 efekty uczenia się obejmują zagadnienia podatkowe. Potwierdza to, że zakres prac w księgowości (w tym w biurach rachunkowych) nie ogranicza się jedynie do kwestii związanych z rachunkowością. Jest to oczywiste z tego względu, że w pracy w księgowości dokonuje się kwalifikacji skutków podatkowych zdarzeń równoległe do sposobu ujęcia ich w księgach rachunkowych. Biorąc pod uwagę fakt, iż **zgodnie z Ordynacją Podatkową⁴¹ księgi rachunkowe są jednocześnie księgami podatkowymi, nie sposób dokonywać w księgach ewidencji zdarzeń gospodarczych bez określania ich skutków podatkowych.**

⁴¹ Art. 3 pkt. 4 Ustawy z dnia – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U.2021.1540).

Należy również zwrócić uwagę, że funkcjonujące kwalifikacje księgowe nie ograniczają się do osób pracujących we własnych działach księgowości przedsiębiorstw. Żadna z kwalifikacji nie może bowiem ograniczać się do konkretnej formy świadczenia pracy. Są one „przynależne” do osoby z konkretnymi umiejętnościami – niezależnie od formy prawnej współpracy pomiędzy jednostką gospodarczą a tą osobą (umowa o pracę, zlecenie, współpraca w ramach prowadzonej działalności gospodarczej). Zatem kwalifikacje te dotyczą również osób pracujących w biurach rachunkowych (lub będących ich właścicielami).

Przy kwalifikacji „Obsługa procesów księgowych” wpisano wprost, że osoba posiadająca daną kwalifikację może podjąć pracę w działach finansowo-księgowych przedsiębiorstw, **biurach rachunkowych** oraz samodzielnie prowadzić ewidencję księgowo-podatkową jednostki prowadzącej działalność. Przyjęcie kwalifikacji księgowych w określonym kształcie potwierdziło, że w zakres prowadzenia ksiąg rachunkowych (w tym w formie usługi zewnętrznej) wchodzi niewątpliwie zagadnienia podatkowe.

4. Czynności księgowe w ujęciu Polskich i Europejskich Ram Kwalifikacji

Polska Rama Kwalifikacji (PRK) stanowi odzwierciedlenie kwalifikacji nadawanych w Polsce. Pozwala również na odniesienie ich do adekwatnych poziomów Europejskiej Ramy Kwalifikacji (ERK). W wykazach PRK oraz ERK znajdują się również kwalifikacje dotyczące obszaru podatków, które ujęto w tabeli 5.

Tabela 5. Wymagania w obszarze podatków dla kwalifikacji księgowych Polskiej Ramy Kwalifikacyjnej i Europejskich Ram Kwalifikacji

Zarządzanie procesami płacowymi	
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Nadzorowanie przestrzegania przepisów ubezpieczeniowych, podatkowych, prawa pracy oraz wewnątrzzakładowych regulaminów pracy i wynagradzania.
Zestawy efektów uczenia się	Wskazuje sposób rozliczania składników płacowych, z uwzględnieniem źródeł i momentu powstania przychodu oraz zwolnień składkowo-podatkowych.
	Weryfikuje dokumenty płacowe pod kątem kompletności oraz spójności z polityką wynagradzania i obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa (w tym prawa podatkowego).
	Oblicza wartość należnych świadczeń, z uwzględnieniem zwolnień składkowo-podatkowych i prawa do świadczeń pieniężnych z ubezpieczenia społecznego.
Obsługa procesów księgowych	
Krótką charakterystyką kwalifikacji	Osoba posiadająca kwalifikację „Obsługa procesów księgowych” jest przygotowana do (...) identyfikowania skutków zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą, w tym prowadzenia transakcji z kontrahentami zagranicznymi.
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Kwalifikacja „Obsługa procesów księgowych” stanowi średnio zaawansowany poziom w obszarze kwalifikacji związanych z rachunkowością i podatkami. Osoba posiadająca kwalifikację może pracować w działach finansowo-księgowych przedsiębiorstw, biurach rachunkowych oraz samodzielnie prowadzić ewidencję księgowo-podatkową jednostki prowadzącej działalność.
Efekty uczenia się	Jest także gotowa do identyfikowania skutków zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą, w tym prowadzenia transakcji z kontrahentami zagranicznymi. Wykonując czynności opisane w efektach kształcenia, stosuje rozwiązania wynikające z przepisów o rachunkowości oraz prawa podatkowego, gospodarczego, cywilnego, prawa pracy i ubezpieczeń społecznych.

	<ul style="list-style-type: none"> dokumentowanie i ewidencjonowanie operacji gospodarczych powszechnie występujących (z wyłączeniem operacji o dużej złożoności np. inwestycje rzeczowe i finansowe, leasing, kontrakty długoterminowe, odroczony podatek dochodowy, aporty), z uwzględnieniem przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego, cywilnego, pracy i ubezpieczeń społecznych
	<ul style="list-style-type: none"> ewidencjonuje operacje gospodarcze w księgach rachunkowych, przyporządkowując je do właściwych okresów sprawozdawczych, z punktu widzenia przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego, a także prawa pracy i ubezpieczeń społecznych
	<ul style="list-style-type: none"> ustala i ujmuje w księgach rachunkowych podatek dochodowy
	<ul style="list-style-type: none"> rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług
	<ul style="list-style-type: none"> rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku dochodowego bieżącego z działalności gospodarczej
Zarządzanie procesami księgowymi	
Krótką charakterystyką kwalifikacji	Kwalifikacja „Zarządzanie procesami księgowymi” potwierdza wysoki poziom wiedzy i umiejętności z zakresu rachunkowości i podatków, pozwalający na kierowanie działem finansowo-księgowym oraz organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwie.
Typowe możliwości wykorzystania kwalifikacji	Kwalifikacja „Zarządzanie procesami księgowymi” pozwala na nadzorowanie lub samodzielne prowadzenie ksiąg rachunkowych, organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwach należących do różnych branż, w tym pracy działów finansowo-księgowych, wspieranie kierownictwa jednostki w procesach decyzyjnych mających skutki finansowe i podatkowe.
Efekty uczenia się	Rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług oraz bieżącego i odroczonego podatku dochodowego związanego z działalnością gospodarczą z uwzględnieniem orzecznictwa sądów i interpretacji urzędowych.
	Kwalifikacja potwierdza zaawansowany poziom umiejętności zawodowych z zakresu rachunkowości i podatków pozwalający na kierowanie działem finansowo-księgowym oraz organizowanie rachunkowości w przedsiębiorstwach oraz w organizacjach pozarządowych i innych jednostkach.
	<ul style="list-style-type: none"> dokumentowanie i ewidencjonowanie operacji gospodarczych (w tym: o dużej złożoności, np. inwestycje rzeczowe i finansowe, leasing, kontrakty długoterminowe, odroczony podatek dochodowy, aporty), z uwzględnieniem

	przepisów o rachunkowości, prawa podatkowego, gospodarczego, cywilnego, pracy i ubezpieczeń społecznych oraz orzecznictwa sądów i interpretacji urzędowych
	<ul style="list-style-type: none"> • ustala i ujmuje w księgach rachunkowych podatek dochodowy
	<ul style="list-style-type: none"> • rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku od towarów i usług
	<ul style="list-style-type: none"> • rozpoznaje skutki zdarzeń gospodarczych w zakresie podatku dochodowego bieżącego i odroczonego związanego z działalnością gospodarczą
Wspomaganie obsługi procesów księgowych	
	Brak wymagań odnośnie do obszaru podatkowego.

Źródło: https://ec.europa.eu/growth/tools-databases/regprof/index.cfm?action=profession&id_profession=2100&tab=countries&qid=2&mode=asc&maxRows=*#top

Bazując na czynnościach zaprezentowanych w tabeli 5, opracowano zestawienie, w którym zaprezentowano czynności dozwolone do wykonywania przez księgowego (tabela 6), jak również czynności, które w ocenie zespołu, są zarezerwowane dla doradztwa podatkowego (tabela 7). Podstawą podziału na czynności dozwolone oraz zabronione była stworzona lista typowych czynności wykonywanych przez współczesnych księgowych i jej odniesienie do opisanych PRK oraz ERP w ramach obszaru podatkowego. Z kolei wykaz typowych czynności wykonywanych przez księgowych został stworzony przez autorów raportu będących czynnymi księgowymi, doradcami podatkowymi lub łączącymi oba zakresy czynności w swojej praktyce zawodowej.

Tabela 6. Przykładowe czynności niezastrzeżone dla doradców podatkowych

Czynności niezastrzeżone dla doradców podatkowych
Zagadnienia ogólne
Możliwość upoważnienia do składania i podpisywania deklaracji podatkowych oraz deklaracji ZUS
Pomoc w wyborze form opodatkowania działalności osób fizycznych
Udział w czynnościach sprawdzających oraz bieżących kontrolach przeprowadzanych przez organy skarbowe
Kwestie pracownicze
Pomoc w doborze optymalnej formy zatrudnienia pracowników (w tym z punktu widzenia podatkowo-składkowego)
Przedstawienie skutków podatkowo-składkowych dla różnych form zatrudnienia
Naliczanie wynagrodzeń (z tytułu umów o pracę i innych umów cywilnoprawnych) łącznie ze skutkami podatkowo-składkowymi
Sporządzanie rocznych deklaracji PIT związanych z zatrudnieniem (np. PIT 4R, PIT 8AR, PIT 11)

Podatek od czynności cywilnoprawnych
Określanie skutków w podatku PCC od zawartych transakcji
Sporządzanie deklaracji PCC
VAT (akcyza, cło)
Określanie bieżących skutków w podatku VAT poprzez odpowiednią kwalifikację transakcji krajowych w rejestrach VAT
Określanie bieżących skutków w podatku VAT poprzez odpowiednią kwalifikację transakcji transgranicznych w rejestrach VAT
Sporządzanie JPK oraz deklaracji VAT
Opodatkowanie dochodu działalności
Prowadzenie uproszczonych ewidencji podatkowych wraz z określaniem bieżących skutków podatkowo-składkowych zdarzeń (karta podatkowa, ryczałt, podatkowa księga przychodów i rozchodów)
Prowadzenie pełnej księgowości wraz z określaniem bieżących skutków podatkowo-składkowych zdarzeń
Podatki lokalne
Określanie podstaw opodatkowania w podatkach lokalnych, itp. PON od budowli, podatek od środków transportu
Ceny transferowe
Samodzielne sporządzanie dokumentacji cen transferowych „local file”, „master file”

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 7. Czynności, które – w ocenie zespołu – należą do zastrzeżonych dla doradców podatkowych

Czynności zastrzeżone dla doradców podatkowych
Doradztwo podatkowe w zakresie wykraczającym poza bieżącą działalność jednostki
Doradztwo podatkowe w transakcjach przekształceń własnościowych
Określenie skutków podatkowych w transakcjach przekształceń własnościowych (aporty, łączenia, wydzielenia, itp.) -z wyłączeniem sporządzania sprawozdań finansowych na potrzeby przekształcenia
Opracowanie strategii podatkowej
Okresowe przeglądy podatkowe (audyt podatkowy)
Wydawanie opinii podatkowych, formułowanie wniosków interpretacje podatkowe
Zaskarżanie decyzji podatkowych
Obsługa postępowań podatkowych
Opracowanie wniosków o współpracę z organami skarbowymi

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzona, w ramach PRK i ERK, analiza czynności klasyfikowanych w obszarze podatków wskazuje, że czynności księgowe niejednokrotnie są tożsame z czynnościami podatkowymi. Tym samym, rozdzielenie czynności księgowych od

czynności doradztwa podatkowego w postaci listy czynności księgowych i listy czynności doradztwa podatkowego wydaje się trudne do przygotowania, o ile w ogóle możliwe. Ponadto, biorąc pod uwagę zmienność prawa podatkowego, taka lista niezwykle szybko traciłaby aktualność.

5. Księgi rachunkowe jako podstawa ustalania zobowiązania podatkowego w przypadku ryczału od dochodów spółek

Identyfikacja czynności księgowych i doradczych nabiera szczególnego znaczenia w aspekcie obowiązującego na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁴² (ustawa CIT) tzw. ryczału od dochodów spółek zwanego również „estońskim CIT”. Opodatkowanie tą formą osiągniętych przez spółki zysków sprowadza się do oparcia wszelkich rozliczeń i dokumentacji na zasadach występujących

w przepisach o rachunkowości. W „estońskim CIT” nie ma zatem:

- wyłączeń kosztów charakterystycznych dla podatkowego rozliczenia podmiotów,
- odmiennej (w stosunku do prawa bilansowego i podatkowego) klasyfikacji amortyzacji, czy
- innej identyfikacji przychodów.

Ustawodawca w przypadku spółek, które wybrały tę formę rozliczeń, przewidział **opodatkowanie zysku ustalanego na poziomie przepisów Ustawy o rachunkowości, a nie dochodu**, jak ma to miejsce w tradycyjnie sporządzanych rachunkach podatkowych.

Ponadto po zakończeniu okresu opodatkowania zysków „ryczałem od dochodów spółek” ustawodawca przewidział szczególne procedury dla kontynuacji odpisów amortyzacyjnych. W okresie opodatkowania „estońskim CIT” spółki ustalają podstawę opodatkowania zgodnie z przepisami o rachunkowości, jednak po zakończeniu okresu opodatkowania „estońskim CIT” konieczne są szczególne regulacje dotyczące odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, czy też wartości niematerialnych i prawnych używanych w okresie opodatkowania „estońskim CIT”. Ustawodawca przewidział:

- 1) uwzględnienie odpisów amortyzacyjnych dokonanych zgodnie z przepisami o rachunkowości, przypadające za okres opodatkowania „estońskim CIT”,
- 2) kontynuację metody i okresu amortyzacji oraz stosowania stawki amortyzacyjnej, przyjętych w okresie opodatkowania „ryczałem od dochodów spółek”, albo
- 3) dokonania przez spółkę wyboru jednej z metod amortyzacji, stawki oraz okresu amortyzacji określonych w ustawie o CIT.

Istotny zatem staje się sposób prowadzenia ksiąg rachunkowych, które przestają pełnić funkcję swoistego „materiału wsadowego” do ustalenia dochodu, który podlega korekcie o podatkowe przychody i/lub koszty. W takim przypadku księgi rachunkowe stają się sednem rozliczeń nie tylko rachunkowych, ale również podatkowych dla spółek rozliczających podatek dochodowy od osób prawnych tą formą opodatkowania. Pojawia się zatem pytanie, **czy prowadzenie formy**

⁴² Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).

ewidencji dla potrzeb „ryczałtu od dochodów spółek”, opartej w przeważającej mierze na regulacjach wynikających z ustawy o rachunkowości, pozostaje w kontrze do usług zastrzeżonych dla doradców podatkowych?

Odpowiedź na tak postawione pytanie wydaje się pozytywna w aspekcie przytoczonej w rozdziale 2.5 interpretacji ogólnej Ministerstwa Finansów⁴³, która czynność prowadzenia ksiąg nie zalicza do doradztwa podatkowego. W omawianym sposobie opodatkowania spółek ważne jest również pytanie o zakres wiedzy i posiadane umiejętności w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Szczególnego znaczenia nabierają:

- zasady (polityka) rachunkowości podmiotu, w tym: stosowanie ostrożnej wyceny poprzez dokonywanie odpisów aktualizujących czy tworzenia rezerw, oraz
- umiejętność oszacowania zużycia środków trwałych i wartości niematerialnych oraz prawnych.

Umiejętność kreowania obrazu jednostek gospodarczych na podstawie zasad rachunkowości (a nie przepisów ustawy o CIT) stawia nowe wyzwania zarówno przed środowiskiem księgowych, jak i doradców podatkowych. Wydaje się jednak, iż omawiana umiejętność bliższa jest osobom praktykującym metodykę wyceny i prezentacji wyników na bazie przepisów prawa bilansowego a nie podatkowego.

Podsumowując, rozgraniczenie usług księgowych od usług doradztwa nabiera szczególnego znaczenia w świetle możliwej do wyboru przez podatników formy opodatkowania „estońskim CIT”. Uznanie przez regulatora, że ustalenie zobowiązania podatkowego w zakresie CIT może opierać się wyłącznie na wynikach prezentowanych przez system rachunkowości, wskazuje na silne powiązanie czynności księgowych z czynnościami doradztwa podatkowego. Obszar czynności księgowych wykorzystywanych jednocześnie do ustalenia podstawy opodatkowania, które to czynności można jednocześnie określić jako prowadzenie ksiąg podatkowych, widoczny jest w przypadku „estońskiego CIT” bardzo konkretnie. Stąd przenikanie się dwóch omawianych rodzajów czynności (księgowych i doradztwa podatkowego) w ramach prowadzenia ksiąg rachunkowych (będących jednocześnie księgami podatkowymi) poddaje pod dyskusję zasadność ich rozdzielania i jednocześnie wskazuje na konieczność wypracowania satysfakcjonującego rozwiązania, które będzie służyło rozwojowi współpracy środowiska księgowych i doradców podatkowych z korzyścią dla podatników.

⁴³ Interpretacja ogólna z dnia 9 kwietnia 2015 r. Ministerstwa Finansów PT3.8101.2.2015.AEW.16.

6. Rozdział czynności księgowych od czynności doradztwa podatkowego na podstawie sformułowanej zasady

Mając na uwadze wnioski wynikające z przeprowadzonych analiz, zaprezentowane w rozdziałach 1–5, autorzy niniejszego raportu postulują, aby podstawą do określania czynności księgowych była **zasada przewagi zagadnień ekonomicznych nad opiniowaniem prawnym**. Zasada ta polega na wyznaczeniu ram dla czynności księgowych, bazując na znaczeniu zagadnień ekonomicznych (rachunku ekonomicznego). I tak, wpisywałyby się w nie usługi takie jak udzielanie porad, opinii i wyjaśnień dotyczących prowadzenia ewidencji do celów podatkowych (w tym ksiąg rachunkowych) w przeciwieństwie do opiniowania prawnego regulacji stanowiących podstawę prowadzenia tych ewidencji, którym przypisywane jest mniejsze (niewielkie) znaczenie ekonomiczne.

Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN⁴⁴ rachunek ekonomiczny to porównanie nakładów i wyników w różnych wariantach przyszłej działalności gospodarczej i wybór wariantu najkorzystniejszego. Jeżeli zatem regulacje prawne pozostawiają jednostce (w tym podatnikowi) swobodę w zakresie ujęcia ewidencyjnego, to udzielanie porad, opinii i wyjaśnień w zakresie zastosowania określonych prawem **rozwiązań wraz z ich skutkami ekonomicznymi dla jednostki**, należy uznać za czynności z przeważającą rolą rachunku ekonomicznego. W takim przypadku nie dochodzi do opiniowania prawnego, ponieważ sednem czynności nie jest wydawanie opinii o danej regulacji prawnej, ale o skutkach ekonomicznych zastosowania danej regulacji prawnej. Tym samym dla kwalifikacji danej czynności do czynności księgowych lub do czynności doradztwa podatkowego rozstrzygająca powinna być **istota tej czynności, a nie jej nazwa**, co zostało podniesione np. w wyroku WSA z 2013 r.⁴⁵ opisanym w części 2.5 niniejszego raportu. Udzielanie porad, opiniowanie czy wyjaśnianie ekonomicznych skutków zastosowania określonych regulacji prawnych stanowi zatem o istocie czynności księgowych rozumianych jako ewidencyjne i sprawozdawcze odzwierciedlenie sytuacji finansowej i majątkowej oraz rezultatów działalności jednostki gospodarczej, a więc ekonomicznych efektów decyzji podejmowanych przez jednostkę gospodarczą.

W rozumieniu postulowanej zasady za czynności księgowe uważa się te czynności dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych i innych ewidencji do celów podatkowych, w których najważniejsze są uwarunkowania ekonomiczne funkcjonowania jednostki prowadzącej ewidencję (księgową, podatkową) wraz z ich odzwierciedleniem w ewidencji księgowej i podatkowej. Choć zagadnienia ekonomiczne są ściśle powiązane z regulacjami prawnymi, w tym podatkowymi, to czynności księgowe – w myśl postulowanej zasady – rozumiane są jako specjalistyczne (tj. wymagające wiedzy specjalistycznej) zajmowanie się

⁴⁴ www.sjp.pwn.pl

⁴⁵ Wyrok WSA w Łodzi z 4.04.2013 r., I SA/Łd 183/13, LEX nr 1310428.

ekonomicznym odzwierciedleniem skutków operacji gospodarczych, które miały miejsce (są planowane) w jednostce gospodarczej.

W myśl zaproponowanej zasady księgowy może wykonywać w pewnym zakresie czynności doradztwa podatkowego określone art. 2 ust. 1 pkt 2 oraz 3 UODP. Należy jednak zaznaczyć, że dokonywanie w pewnym zakresie czynności doradztwa podatkowego nie powoduje, że księgowy staje się automatycznie doradcą podatkowym⁴⁶, co wynika również z postanowienia WSA z 2009 r. oraz interpretacji ogólnej Ministerstwa Finansów zaprezentowanych w rozdziale 2.5 niniejszego raportu.

Wprowadzenie postulowanej zasady jest spójne z wnioskami wysnutymi z analizy ZSK, jak też z opisu czynności księgowych z perspektywy Polskich Ram Kwalifikacji, które wskazują na zachodzenie na siebie czynności księgowych oraz czynności podatkowych. Zakres czynności wykonywanych przez księgowych, jak i doradców podatkowych dotyczy wszystkich obszarów działalności przedsiębiorstw. Jest to konsekwencją wspierania kierownictwa jednostki w procesach decyzyjnych dotyczących każdego obszaru ich działalności. Ponadto zasadniczy cel rachunkowości, jakim jest wierne odzwierciedlenie sytuacji finansowej i majątkowej jednostki oraz jej wyniku finansowego, powoduje, że czynności księgowe nie mogą występować w oderwaniu od rozliczeń publicznoprawnych przedsiębiorstwa.

Co więcej, wprowadzony niedawno przez regulatora tzw. ryczałt od dochodów spółek („estoński CIT”) – z racji przyjęcia przez ustawodawcę wyniku finansowego ustalonego zgodnie z regulacjami rachunkowości jako podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym – również dobitnie pokazuje na pokrywanie się czynności księgowych i czynności doradcy podatkowego. Dodatkowo zmiana ta poddaje pod dyskusję zasadność i możliwość ich rozdzielenia. Jest to kolejny argument za rozdzieleniem (jeżeli to konieczne) zadań (czynności) księgowych oraz doradztwa podatkowego, opierając się na ich istocie, a nie nazwie czy obszarze działalności jednostki, której dotyczy dana czynność.

⁴⁶ Postanowienie WSA w Szczecinie z 9.04.2009 r., I SA/Sz 372/08, LEX nr 1038040 – dotyczące biegłych rewidentów.
Interpretacja ogólna z dnia 9 kwietnia 2015 r. Ministerstwa Finansów PT3.8101.2.2015.AEW.16

7. Wnioski oraz rekomendacje

Zawody księgowo są merytorycznie powiązane z zawodem doradcy podatkowego i stąd kateryczne rozdzielenie czynności księgowych od czynności doradztwa podatkowego nie jest możliwe, ale również – w opinii autorów raportu – nie jest konieczne. Nic nie stoi na przeszkodzie stworzeniu listy czynności wykonywanych przez księgowych (a także analogicznej dla doradców podatkowych), jednak wskazany w niej zakres czynności nie będzie stanowił katalogu zamkniętego. Nie można też zapewnić, że lista nie będzie (w niektórych obszarach) tożsama z listą czynności wykonywanych przez doradców podatkowych. Z tego powodu – jak również z obserwacji, że ani literatura polska, ani literatura zagraniczna nie podnoszą kwestii konieczności takiego rozdziału – autorzy sugerują odstąpienie od katerycznego rozdziału czynności księgowych od czynności doradztwa podatkowego na podstawie kategorii (grupy lub precyzyjnie opisane) czynności.

Przeprowadzona analiza pozwala na sformułowanie następujących wniosków:

1. Przegląd baz BazEkon oraz ScienceDirect w zakresie literatury polskiej i zagranicznej wskazuje na brak publikacji podkreślających konieczność definiowania granicy pomiędzy obiema dyskutowanymi profesjami. Świadczy to o tym, że zagadnienie nieuprawnionego świadczenia usług doradztwa podatkowego nie budziło kontrowersji ani w praktyce, ani w środowisku naukowym.
2. Przegląd 152 wyroków sądów z 25 lat funkcjonowania UODP prowadzi do wniosku, że pojęcie „doradztwo” nie jest jasno zdefiniowane, a także że nie występowały spory dotyczące kompetencji księgowych na tle kompetencji doradcy podatkowego.
3. Zapoczątkowane (w orzecznictwie) w 2007 r. stwierdzenie, że księgowy wykonuje „czynności techniczne”, bez wyjaśnienia, o jakie czynności chodzi, jest powtarzane wielokrotnie w późniejszych wyrokach i w interpretacji ogólnej Ministerstwa Finansów. Taka interpretacja jest niezgodna z praktyką, zgodnie z którą rzetelne prowadzenie ksiąg rachunkowych wymaga: 1) profesjonalnej wiedzy m.in. z obszaru przepisów podatkowych, 2) wskazywania podatnikom i płatnikom właściwych sposobów postępowania w zakresie niezbędnym do prawidłowego prowadzenia ksiąg.
4. Analiza rozwiązań międzynarodowych wskazuje, że wspólną cechą obu grup profesjonalistów (księgowych i doradców podatkowych) jest to, że udzielają oni niezależnych porad podatkowych. W krajach będących przedmiotem analizy często powtarza się model, w którym księgowi świadczą usługi doradztwa podatkowego na potrzeby związane z prowadzeniem ksiąg rachunkowych (w tym podatkowych) dla klientów. Szczególną czynnością wykonywaną przez doradców podatkowych jest reprezentacja w postępowaniach sądowych.
5. Efekty uczenia się opisane w ramach ZSK wielokrotnie wymieniają zagadnienia podatkowe w ramach czynności księgowych, wyraźnie

wskazując, że zakres prowadzenia ksiąg rachunkowych jest nierozzerwalnie związany z zagadnieniami podatkowymi. Z kolei tryb egzaminowania doradców podatkowych nie prowadzi do nabycia umiejętności prowadzenia ksiąg rachunkowych, w tym klasyfikacji i ewidencji operacji gospodarczych.

6. Rozwój form opodatkowania, na przykład związany z tzw. estońskim CIT, świadczy o trudności rozdzielenia kompetencji księgowego od doradcy podatkowego. Przepisy podatkowe w tych rozwiązaniach bazują na regulacjach rachunkowości będących punktem wyjścia do ustalenia podstawy opodatkowania.

Co więcej, ponieważ stworzenie kompleksowego katalogu szczegółowych czynności zarezerwowanego wyłącznie dla jednej z dwóch opisywanych grup zawodowych jest trudne, o ile w ogóle możliwe, autorzy zgłaszają następujące rekomendacje:

1. Rekomendacja regulacji lub profesjonalizacji zawodu księgowego co najmniej dla:
 - a) osób, którym powierzono prowadzenie ksiąg rachunkowych i podpisujących sprawozdania finansowe (zawodowy księgowy),
 - b) osób podpisujących deklaracje dotyczące rozliczeń publicznoprawnych w imieniu podatnika, płatnika, inkasenta jako pełnomocników (księgowy).
2. Rekomendacja, aby zakwalifikować czynności doradców podatkowych w ramach doradztwa podatkowego jako zastrzeżone i niezastrzeżone, z uwzględnieniem następujących zasad:
 - a) do czynności niezastrzeżonych dla doradców podatkowych należą czynności:
 - i. charakteryzujące się przewagą zagadnień ekonomicznych nad opiniowaniem prawnym,
 - ii. udzielania wyjaśnień związanych z bieżącym prowadzeniem ksiąg podatkowych (w tym rachunkowych).
 - b) do czynności zastrzeżonych dla doradców podatkowych należy udzielanie porad i opinii mających charakter interpretacji przepisów, w dużym stopniu niezależny od innych usług świadczonych na rzecz podatników, płatników i inkasentów.
3. Biorąc pod uwagę zasady określone w punkcie 2 zwracamy się z propozycją zamieszczenia na stronie internetowej Ministerstwa Finansów stosownych wskazówek, które ułatwiłyby pracę księgowych i doradcom podatkowym.

Bibliografia

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78 poz. 483).
2. Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), (Dz. Urz. UE 2016 C 202, s. 1).
3. Dyrektywa Rady z dnia 22 marca 1977 r. mająca na celu ułatwienie skutecznego korzystania przez prawników ze swobody świadczenia usług (Dz. Urz. UE L 78, 26.3.1977, p. 17–18).
4. Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz. Urz. UE L 77, 14.3.1998, p. 36–43).
5. Dyrektywa o 2005/36/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 7 września 2005 r. w sprawie uznawania kwalifikacji zawodowych (Dz. Urz. UE L 255, 30.9.2005, p. 22–142).
6. Dyrektywa 2006/43/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 17 maja 2006 r. w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG (Tekst mający znaczenie dla EOG), (Dz. Urz. UE L 157, 9.6.2006, p. 87–107).
7. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1800 z późn. zm.).
8. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).
9. Ustawa z dnia 22 grudnia 2015 r. o Zintegrowanym Systemie Kwalifikacji (Dz. U. z 2020 r. poz. 226.).
10. Ustawa o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2021 r. poz. 685 z późn. zm.).
11. Uzasadnienie do Uchwały Senatu z 6 grudnia 2004 r. dotyczącej zmiany Ustawy o doradztwie podatkowym oraz ustawy o rachunkowości, druk nr 3537, [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/3537/\\$file/3537.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/wgdruku/3537/$file/3537.pdf).
12. Postanowienie WSA w Szczecinie z 9.04.2009 r., I SA/Sz 372/08, LEX nr 1038040 – dotyczące biegłych rewidentów.
13. Wyrok Sądu Okręgowego w Szczecinie z 21.10.2016 r., II Ca 461/16, LEX nr 2374864.
14. Wyrok WSA w Łodzi z 4.04.2013 r., I SA/Łd 183/13, LEX nr 1310428.
15. Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 23.12.2014 r., IBPP1/443-896/14/BM,
16. Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22.01.2015 r., IPTPP1/443-868/14-2/MW,
17. Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 7.11.2014 r., ILPP2/443-872/14-2/SJ.
18. Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24.11.2014 r., IPPP2/443-866/14-2/RR,

19. Interpretacja ogólna z dnia 9 kwietnia 2015 r. Ministerstwa Finansów PT3.8101.2.2015.AEW.16.
20. Interpretacja ogólna z dnia 9 kwietnia 2015 r. Ministerstwo Finansów PT3.8101.2.2015.AEW.16.
21. *European professional affairs handbook: For tax advisers*, R. Reibel (red.), Confédération Fiscale Européenne, IBFD Publications, Brussels 2013.
22. <https://www.wko.at/branchen/information-consulting/unternehmensberatung-buchhaltung-informationstechnologie/buchhaltung/berufsbild-bilanzbuchhalter-in.html>.
23. Internetowy słownik języka polskiego PWN, www.sjp.pwn.pl.
24. *Structure-and-organisation-of-the-accountancy-profession-in-Europe-2012_2020.pdf*.