

---

# Veto Prezydenta w sprawie zmiany ustawy o doradztwie podatkowym

---

Palestra 41/11-12(479-480), 212-218

---

1997

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej [bazhum.muzhp.pl](http://bazhum.muzhp.pl), gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

## Veto Prezydenta w sprawie zmiany ustawy o doradztwie podatkowym

Warszawa, 1997.10.02

Kancelaria Prezydenta  
Rzeczypospolitej Polskiej  
Podsekretarz Stanu

Pan adw.  
Czesław JAWORSKI  
Prezes  
Naczelnej Rady  
Adwokackiej

Szanowny Panie Prezesie

Uprzejmie informuję, że Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej wczoraj odmówił podpisania ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym i wniósł do Sejmu o ponowne jej rozpatrzenie (weto). **W tej sytuacji, w związku z kończącą się kadencją Sejmu i Senatu, pozostanie ustawa o doradztwie podatkowym w brzmieniu z dnia 5 lipca 1996 r.**

Dziękuję bardzo Panu Prezesowi i całemu środowisku adwokatów za udział i pomoc w trwających przez wiele miesięcy pracach legislacyjnych nad ustawą.

Z wyrazami szacunku  
/ - / Andrzej Gliniecki

Zał.  
Kserokopia wniosku

Warszawa, 1997.09.30

Prezydent  
Rzeczypospolitej Polskiej

Sejm  
Rzeczypospolitej Polskiej

### Wniosek

Na podstawie art. 18 ust. 3 Ustawy Konstytucyjnej z dnia 17 października 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 84, poz. 426, z 1995 r. Nr 38, poz. 184 i Nr 150, poz. 729 oraz z 1996 r. Nr 106, poz. 488) **odmawiam podpisania**

*– ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym*

**i wnoszę o ponowne jej rozpatrzenie.**

### Uzasadnienie

1. Inicjatywa ustawodawcza Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej dotycząca zmiany ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz.U. Nr 102, poz. 475) została wniesiona jeszcze przed jej wejściem w życie. Celem zaproponowanej nowelizacji było usunięcie z ustawy przepisu art. 2 ust. 1 pkt 4 – wadliwie skonstruowanego, przede wszystkim jednak sprzecznego z systemem prawa, a konkretnie z uregulowaniem w polskim prawie procesowym instytucji pełnomocnika procesowego.

Inicjatywa zyskała pełne poparcie Krajowej Rady Sądownictwa, Ministra Sprawiedliwości, Prezesa Sądu Najwyższego – Przewodniczącego Izby Cywilnej, Naczelnego Sądu Administracyjnego, Krajowej Rady Radców Prawnych i Naczelnego Rady Adwokackiej.

Rezultatem prac Sejmu RP nad wniesionym projektem, zawierającym tylko jeden artykuł dotyczący skreślenia powołanego wyżej przepisu, okazała się dość obszerna nowelizacja ustawy o doradztwie podatkowym obejmująca w sumie 12 zmian.

Cel wniesionej przez Prezydenta RP inicjatywy uległ jednak w wyniku prac Sejmu zniweczeniu, bowiem spreczna z podstawowymi

zasadami prawa procesowego instytucja doradcy podatkowego jako pełnomocnika procesowego została w pełni utrzymana w dodanym przez Izbę art. 41 ust. 2 ustawy.

Sprzeczność, z jaką skutek wejścia w życie uchwalonej przez Sejm ustawy mielibyśmy do czynienia, polega na tym, że obowiązujący przepis art. 87 Kodeksu postępowania cywilnego, mający zastosowanie do postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, ustanawia zamknięty katalog podmiotów mogących być pełnomocnikami procesowymi, podczas gdy art. 41 ust. 2 w brzmieniu uchwalonej noweli do ustawy o doradztwie podatkowym ustanawia, nie przewidziane w k.p.c., prawo doradców podatkowych do reprezentowania ich klientów w sądzie.

Na sprzeczność tę nie wyraził zgody Senat RP i wnosząc do uchwalonej przez Sejm ustawy poprawki zaproponował skreślenie przepisu art. 41 ust. 2

Sejm RP odrzucił jednak tę poprawkę i uchwalona przez Sejm ostatecznie w dniu 28 sierpnia 1997 r. ustawa utrzymuje przepis uprawniający doradców podatkowych do zastępstwa procesowego stron w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych wydawanych w sprawach podatkowych. Oznacza to prawo doradców podatkowych do zawodowego zastępowania stron przed Naczelnym Sądem Administracyjnym.

2. Stan taki narusza zasadę spójności i niesprzeczności systemu prawa. System prawa – to zespół norm hierarchicznie zróżnicowany i w dostatecznym stopniu niesprzeczny (K. Opałek, J. Wróblewski: Zagadnienia teorii prawa, Warszawa 1984, str. 70). Inaczej – system prawa to odpowiednio uporządkowany zbiór norm prawnych. Uporządkowanie zaś zbioru prawa polega m.in. na tym, że należą do niego normy powstające w określony sposób, które nie są między sobą niezgodne, a co najmniej, że istnieją odpowiednie reguły eliminowania z systemu norm niezgodnych (A. Redelbach, S. Wronkowska i Z. Ziemiński: Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1994, s. 218).

Sprzeczność systemowa, do jakiej prowadzi przepis art. 41 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, ma charakter prakseologiczny, co oznacza, że wprawdzie możliwe jest spełnienie każdej ze sprzecznych norm, ale zrealizowanie jednej z nich niweczy częściowo czy całkowicie skutki zrealizowania drugiej normy. System norm niezgodnych prakseologicznie jest obciążony wadą nieefektywności, marnotrawi on bowiem wysiłki ustawodawcy, gdyż zrealizowanie norm niezgodnych ze sobą albo nie prowadzi do osiągania zamierzonych stanów rzeczy albo osiąganie tych stanów w znacznym stopniu utrudnia (cyt. wyżej A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński: Zarys teorii państwa i prawa, Warszawa 1994, s. 219).

Sprzeczności tej nie da się usunąć przy zastosowaniu reguł kolizyjnych; źródłem jej są bowiem normy należące do odrębnych od siebie systemów prawa, tj. prawa materialnego i prawa procesowego, różny jest także cel i przedmiot obu regulacji.

Pozostawiona w ustawodawstwie powodowałaby więc niejednorodną praktykę stosowania ustawy. Jak wynika ze stanowiska zajętego przez Naczelny Sąd Administracyjny w piśmie z dnia 30 lipca 1996 r., L.dz. BO 960/96 stosowanie w praktyce przepisu uprawniającego doradców podatkowych do zastępowania strony przed tym sądem napotykałoby na trudności. W stanowiskach wyrażanych na posiedzeniach komisji Sejmu oraz Senatu przedstawiciele środowiska wymiaru sprawiedliwości ostrzegali niejednokrotnie, że mimo przyjętego zapisu, należy się liczyć z przypadkami niedopuszczenia doradcy do reprezentowania strony w sądzie z uwagi na brak odpowiadającej temu stanowi prawnemu zmiany art. 87 k.p.c.

Należy równocześnie mieć na uwadze, że regulacje kodeksowe cechuje określona stabilność. Zmiany kodeksów są procesem długotrwałym, wymagającym wnikliwych analiz i studiów nad problemem. Nie można zatem uznać za dopuszczalną sytuację, w której ten proces i będąca jego rezultatem ewentualna zmiana Kodeksu postępowania cywilnego, byłyby zastąpione wprowadzeniem w ustawie materialnej normy kreującej, wbrew rozwiązaniom Kodeksu postępowania cywilnego, nową kategorię pełnomocników procesowych.

3. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 9 maja 1989 r., Sygn. akt KW 1/89 (OTK 1989, poz. 3), odwołując się do utrwalonych poglądów doktryny prawa na temat zasad konstruowania źródeł prawa, **ład w budowie porządku prawnego jest samoistnym dobrem społecznym i należy wyznaczyć granice nienaruszalności tego dobra.**

W omawianym przypadku zachodzi obawa, że granice te zostały naruszone. Jak wyżej stwierdzono, inicjatywa ustawodawcza Prezydenta RP zmierzająca do usunięcia poważnej wady ustawy, została zniweczona, a cel tej inicjatywy całkowicie odwrócony.

Stało się tak mimo zdecydowanie negatywnych opinii wobec stanowiska Sejmu, zgłoszonych przez Rząd RP oraz wymienione wyżej instytucje wymiaru sprawiedliwości i organizacje środowiska prawniczego, a także wysokie autorytety naukowe. Bezskuteczny okazał się także brak akceptacji Senatu wobec proponowanego przez Sejm rozwiązania, gdyż kwalifikowaną większością poprawka Senatu została przez Sejm odrzucona.

W ten sposób ład prawny, do którego odwołuje się Trybunał Konstytucyjny, doznaje uszczerbku. Wprowadzenie w życie normy zawartej w art. 41 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, sprzecznej

z systemowym rozwiązaniem procesowym, tj. art. 87 k.p.c., spowoduje zróżnicowane zachowania sądów, organów państwowych, organizacji i obywateli w postaci naruszania jednej normy dla zgodności z drugą. Niedopuszczalność takiego stanu rzeczy jest oczywista.

4. Wprowadzona uchwaloną ustawą instytucja doradcy jako pełnomocnika procesowego nie daje się obronić również z merytorycznego punktu widzenia, czego twórcy tego pomysłu nie chcą dostrzec.

Wysoka niewątpliwie w wielu przypadkach wiedza fachowa doradców na temat podatków nie wyczerpuje mimo wszystko potrzeb procesu sądowego. Właściwa realizacja zasady kontradiktoryjności i koncentracji materiału procesowego, odpowiednie przygotowanie rozprawy, zebranie materiału procesowego, syntetyczne przekazywanie go w pismach procesowych, zgłaszanie właściwych wniosków dowodowych na podstawie skonkretyzowanych okoliczności faktycznych i prawnych, oraz prezentowanie treściwych wywodów prawnych uwzględniających rangę instancji sądowej, przed którą toczy się postępowanie, to konieczne wymogi fachowego stosowania procedury sądowej. Tylko kwalifikacje prawnicze, adwokackie i radcowskie oraz odpowiednie doświadczenie zawodowe dają gwarancje należytej obrony praw procesowych strony, a także właściwego przebiegu postępowania sądowego, które toczyć się będzie – co należy podkreślić – przed najwyższymi instancjami sądowymi, tj. Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz Sądem Najwyższym. Tylko studia prawnicze i odpowiednie aplikacje przygotowują do zawodowego wykonywania funkcji pełnomocnika procesowego.

Doradcę podatkowego w postępowaniu sądowym należy postrzegać raczej jako eksperta, biegłego w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych. Role zaś biegłego i pełnomocnika, zgodnie z zasadami procesu, nie powinny być łączone. Pozbawienie strony prawa do reprezentowania jej przed sądem przez fachowego, przygotowanego zawodowo do pełnienia tej funkcji pełnomocnika może stanowić podstawę do postawienia Rzeczypospolitej Polskiej zarzutu naruszenia Artykułu 6 Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności w tej części, w której Konwencja zapewnia każdemu prawo do „sprawiedliwego (...) rozpatrzenia jego sprawy (...) przez niezawisły i bezstronny sąd (...)”. Sprawiedliwe rozpatrzenie sprawy może z samego założenia okazać się niemożliwe, skoro strona może być reprezentowana przez osobę nie posiadającą kwalifikacji odpowiednich do pełnienia tej roli.

Jeśli chodzi o kwalifikacje, to nie można nie zauważać, że wśród doradców podatkowych znajdują się osoby nie posiadające wyższego wykształcenia, które uzyskały bądź uzyskują wpis warunkowy i mają obowiązek tylko zdania egzaminu na doradcę podatkowego. Należało-

by się zatem liczyć z faktem reprezentowania strony przed NSA, a nawet przed Sądem Najwyższym przez osobę nie mającą wyższego wykształcenia. Ponadto należy podkreślić, że w polskim prawie procesowym istnieje zakaz łączenia w ramach związku małżeńskiego funkcji sędziego i zawodu adwokackiego lub radcowskiego. Mimo że ustawa o doradztwie podatkowym kreuje doradcę podatkowego także jako zastępcę procesowego, to jednak nie wprowadza analogicznego zakazu, jaki obowiązuje adwokatów i radców prawnych.

Zachodzi w tej sytuacji obawa, czy ustawa o doradztwie podatkowym zmieniona nowelą z dnia 28 sierpnia 1997 r. nie narusza art. 17 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r., w myśl którego „w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i sprawujące pieczę nad należytych wykonywaniem tych zawodów w granicach interesu publicznego i dla jego ochrony”. Można mieć poważne wątpliwości, czy interes publiczny doznawać będzie należytej ochrony przy dopuszczeniu do tak daleko idących odstępstw w zakresie kwalifikacji oraz zaniechania stosowania mechanizmów zabezpieczających praworządność i obiektywność procesu, jakie w systemie prawa procesowego są wymagane od osób wykonujących zawodowo funkcje pełnomocników procesowych.

5. Konstrukcja przyjęta w ustawie nie znajduje swego odpowiednika w ustawodawstwach krajów, do których rozwiązań nawiązuje polska ustawa o doradztwie podatkowym. Przykładowo w niemieckim kodeksie postępowania cywilnego przewidziano udział w procesie sądowym doradcy, który nie posiada jednak uprawnień pełnomocnika, ale świadczy stronie pomoc fachową i może składać do protokołu oświadczenia, które mają moc, jak oświadczenia samej strony, o ile nie zostaną przez stronę odwołane. Oprócz tego pomocnika jednak w procesie występuje adwokat, który jest jej pełnomocnikiem procesowym.

6. Nie można także nie zauważyć, że przyjęty przepis art. 41 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym nie realizuje w pełni celu rozwiązania zamierzonego przez wnioskodawców, tj. ochrony praw procesowych podatnika, co tym bardziej dowodzi niezrozumienia w pełni istoty procesu. Występowanie bowiem w charakterze pełnomocnika podatnika, płatnika lub inkasenta nie wyczerpuje się wyłącznie w zakresie **sądowej kontroli decyzji administracyjnych wydawanych w postępowaniu podatkowym**. Przepis ten pomija natomiast sądową kontrolę **decyzji dotyczących podatków i innych należności budżetu państwa wydawanych przez organy kontroli skarbowej**. Oznacza to, że doradca podatkowy będzie mógł być pełnomocnikiem procesowym przed Naczelnym Sądem Administracyjnym w sprawach ze skarg na decyzje organów podatkowych, natomiast uprawnienia tego nie będzie

posiadał w sprawach skarg na decyzje organów kontroli skarbowej kończących postępowanie tak istotnie związane z zobowiązaniami podatkowymi.

Wobec tak wyraźnej niekonsekwencji w uregulowaniu kwestii ochrony interesów procesowych podatnika wprowadzenie w życie wadliwego ze wszech miar przepisu art. 41 ust. 2 może budzić wątpliwości.

Reasumując, przepis art. 41 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, wprowadzający nową kategorię pełnomocników procesowych jest wadliwy i pozbawiony merytorycznych racji. Prowadzi do zakłóceń w porządku prawnym oraz stwarza niebezpieczny precedens, w wyniku którego w procesie sądowym mogą pojawić się nowe kategorie zawodowych pełnomocników procesowych nie posiadających właściwego przygotowania fachowego.

Stan taki byłby wysoce niepożądany w państwie prawa. Uzasadnia to niniejszy wniosek o ponowne rozpatrzenie uchwalonej w dniu 28 sierpnia 1997 r. ustawy o zmianie ustawy o doradztwie podatkowym.

/ - /

Aleksander Kwaśniewski