

Zawód doradcy podatkowego w Niemczech a możliwe kierunki zmian w regulacji doradztwa podatkowego w Polsce

The profession of a tax advisor in Germany and possible changes in tax advisory regulation in Poland

Jan Sarnowski, LL.M.

LL.M., doradca podatkowy, nauczyciel akademicki w Kolegium Zarządzania i Finansów SGH w Warszawie, ORCID: 0000-0001-5538-0109

dr Paweł Selera, LL.M.

Doktor nauk prawnych, LL.M., doradca podatkowy, Dyrektor Departamentu Podatku od Towarów i Usług w Ministerstwie Finansów, ORCID: 0000-0002-1848-1194

Anna Bartosiak

Ekspert w Instytucie Finansów w Warszawie, ORCID: 0000-0003-1977-9950

Streszczenie

Upływ 25 lat funkcjonowania ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym¹ w Polsce stanowi dobrą okazję do podsumowań i formułowania wniosków oraz propozycji kierunków zmian obowiązującej regulacji. Szczególnym źródłem inspiracji dla polskiego prawodawcy mogą być w tym zakresie rozwiązania stosowane w Republice Federalnej Niemiec (RFN), gdzie zawód doradcy podatkowego ma dużo dłuższą tradycję. Punktem odniesienia dla ewentualnych zmian może być m.in. wprowadzona w Niemczech specjalizacja w ramach wykonywania zawodu doradcy podatkowego. Przeniesienie tego rozwiązania na grunt polskiego prawa mogłoby się przyczynić do wzrostu prestiżu i rozpoznawalności zawodu doradcy podatkowego w Polsce.

Słowa kluczowe: doradztwo podatkowe, doradca podatkowy, specjalizacja zawodowa.

Abstract

The 25th anniversary of the introduction of the tax advisory act in Poland is a good opportunity to propose changes in the current regulation. Model solutions for the proposed reform could be found in Germany, where the professional tax advisory has a much longer tradition. In particular, the professional specialization within tax advisory, introduced in Germany, could be an inspiration for the Polish legislator. Such a specialization could raise the prestige and recognition of the profession of tax advisor in Poland.

Keywords: tax advisory, tax advisor, professional specialization.

1. WPROWADZENIE

Celem artykułu jest nakreślenie zasad wykonywania zawodu doradcy podatkowego w Niemczech w kontekście możliwych kierunków zmian polskich regulacji odnoszących się do funkcjonowania tej profesji. Szczególną uwagę poświęcono problematyce specjalizacji w ramach zawodu doradcy podatkowego jako jednego z obszarów, które powinien uwzględnić ustawodawca dokonujący reformy systemu wykonywania doradztwa podatkowego w Polsce.

2. GENEZA I UREGULOWANIE ZAWODU DORADCY PODATKOWEGO

W Polsce zasady wykonywania zawodu doradcy podatkowego reguluje ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. Tymczasem w Niemczech ten zawód ma znacznie dłuższą tradycję. Można ten kraj wręcz uznać za jego kolebkę. Niemcy były bowiem pierwszym państwem na świecie, które wprowadziło zasady rejestracji profesjonalnych pełnomocników w sprawach podatkowych. Mocą § 88 niemieckiej Ordynacji podatkowej z

1919 r.² w przypadku dopuszczenia osoby do wykonywania doradztwa przez którąkolwiek niemiecką izbę administracji skarbowej (niem. *Landesfinanzamt*) jej kompetencja do reprezentowania klientów w sprawach podatkowych nie mogła zostać zakwestionowana przez żaden urząd skarbowy ani sąd orzekający w sprawie podatkowej. W ten sposób, pierwszy raz w historii, regionalnym organom administracji podatkowej zostały przyznane kompetencje dotyczące regulacji zawodu, analogiczne do tych wykonywanych podówczas wobec adwokatury przez niemieckie Ministerstwo Sprawiedliwości³. Również Niemcy były pierwszym krajem, w którym zaczęto używać określenia „doradca podatkowy” (niem. *Steuerberater*). Pojawiło się ono po raz pierwszy w ustawie z 1933 r.⁴

Obecnie zawód doradcy podatkowego reguluje ustawa o doradztwie podatkowym (niem. *Steuerberatungsgesetz*, StBerG) z 1975 r.⁵Dzieli się ona na cztery części: o świadczeniu pomocy w sprawach podatkowych (niem. *Vorschriften über die Hilfeleistung in Steuersachen*), regulacje dotyczące doradców podatkowych (niem. *Steuerberaterordnung*), o środkach przymusu i wykroczeniach (niem. *Zwangsmittel, Ordnungswidrigkeiten*) oraz przepisy końcowe (niem. *Schlussvorschriften*).

Długa historia zawodu doradcy podatkowego, ponad dwukrotnie większa niż w Polsce liczba mieszkańców oraz szczególne potrzeby niemieckiej gospodarki sprawiają, że liczba doradców podatkowych w RFN jest znacznie większa niż w Polsce. O ile w Polsce, po raz pierwszy w historii tego zawodu, liczba uprawnionych doradców podatkowych przekroczyła na początku 2022 r. 9000⁶, o tyle w Niemczech, według danych na dzień 1 stycznia 2021 r.⁷, działalność prowadziło aż 87 607 doradców podatkowych. Doradców podatkowych będących certyfikowanymi specjalistami z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego (niem. *Fachberater für Internationales Steuerrecht*) było 1450, a doradców podatkowych ze specjalizacją w zakresie ceł i podatków konsumpcyjnych (niem. *Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern*) – 36.

3. CZYNNOŚCI DORADZTWA PODATKOWEGO

W Niemczech do czynności doradztwa podatkowego zalicza się reprezentowanie podatnika przed:

- 1) organami administracji publicznej,
- 2) sądami administracyjnymi w związku ze sprawami dotyczącymi podatków (niem. *Verwaltungsgerichtsbarkeit*),
- 3) przed sądami finansowymi, które są wyspecjalizowanym pionem sądownictwa podatkowego (niem. *Finanzgerichtsbarkeit*).

W przeciwieństwie do polskich regulacji – możliwa jest reprezentacja klienta przez doradcę podatkowego w sprawach karnych, lecz tylko w przypadku określonych przestępstw oraz tak długo, jak oskarżycielem jest wyłącznie administracja podatkowa (bez udziału prokuratora, tylko w pierwszej fazie uproszczonego postępowania). W praktyce uprawnienia te są bardzo wąskie, ponieważ jeśli sprawa wykroczy poza postępowanie przygotowawcze, to doradca jest wykluczony jako obrońca. Ponadto niemieccy doradcy podatkowi są upoważnieni do występowania w sprawach o powstanie obowiązku ubezpieczeniowego i wysokość składek przed sądami

ubezpieczeń społecznych przed właściwym pionem sądownictwa (niem. *Sozialgerichtsbarkeit*)⁸. Czynności doradztwa podatkowego obejmują w Niemczech pomoc w (podatkowych) sprawach bieżących i wypełnianiu zobowiązań podatkowych, w tym w prowadzeniu ksiąg oraz sporządzaniu sprawozdań finansowych znaczących dla opodatkowania (w Niemczech przygotowuje się bilans podatkowy - § 33 StBerG).

Zważywszy na status profesji doradcy podatkowego jako zawodu zaufania publicznego, deklaracje składane przez niemieckich doradców w imieniu ich klientów cieszą się szczególnym zaufaniem organów publicznych jako wymagające mniej czasu na analizę i weryfikację po stronie administracji podatkowej. Znajduje to odzwierciedlenie w przepisach niemieckiej ordynacji podatkowej (niem. *Abgabenordnung*, AO). Na ich podstawie ustawowy termin na złożenie deklaracji PIT, CIT, na podatek od przedsiębiorstw (niem. *Gewerbesteuer*) oraz deklaracji rocznej VAT ulega przesunięciu z dnia 31 lipca roku następującego po roku podatkowym na ostatni dzień lutego jeszcze następnego roku, jeśli sporządzenie deklaracji zostało powierzone doradcy podatkowemu (§ 149 AO).

4. DOSTĘP DO ZAWODU

Dostęp do zawodu jest co do zasady uzależniony od złożenia, z pozytywnym wynikiem, egzaminu pisemnego i ustnego. Zgodnie z § 38 StBerG całkowite zwolnienie z egzaminu przysługuje w Niemczech:

- 1) profesorom niemieckich uczelni i byłym sędziom sądów finansowych, którzy przez co najmniej 10 lat zawodowo zajmowali się materia z zakresu podatków;
- 2) byłym urzędnikom wyższego szczebla lub równoważnym, którzy pracowali w strukturach administracji skarbowej przez okres 10 lat lub w ciałach ustawodawczych, sądach w ramach sądownictwa finansowego, najwyższych urzędach i instytucjach kontroli republiki lub poszczególnych landów jako urzędnicy na średnim szczeblu przez 15 lat.

Rozwiązaniem, nieznanym polskiemu systemowi, jest ograniczenie liczby „podejść” do egzaminu (maksymalnie 3 próby; § 35 ust. 4 StBerG). Za „podejście” uznaje się sprawdzenie pracy, to znaczy, że egzaminowany ma prawo zrezygnować z oddania pracy do oceny i zachować „podejście”.

5. ROZWÓJ ZAWODOWY – SPECJALIZACJA W NIEMCZACH

Cechą szczególną niemieckiego systemu jest możliwość uzyskania specjalizacji w ramach wykonywanego doradztwa podatkowego. Specjalizacja może mieć charakter prywatny lub zawodowy (urzędowy). W ramach prywatnej specjalizacji zawodowej, doradcy podatkowi mogą uczestniczyć w kursach, które pozwalają uzyskać tytuł specjalisty podatkowego (niem. *Fachberatertitel*). Można z niego korzystać w celach marketingowych i należy oddzielić go od tytułu zawodowego. Jest wydawany przez prywatne organizacje, takie jak np. Niemiecki Związek Doradców Podatkowych⁹. Zgodnie z § 86 ust. 4 pkt 11 StBerG, Federalna Izba Doradców Podatkowych (niem. *Bundessteuerberaterkammer*) ma fakultatywną kompetencję do uregulowania, w formie statutu, wymogów dotyczących używania tytułów wskazujących na szczególne umiejętności w zakresie prawa podatkowego.

Obecnie doradcy podatkowi mogą zdobyć dwie specjalizacje, które mogą być używane tylko łącznie z tytułem doradcy podatkowego:

- 1) doradca-specjalista w zakresie międzynarodowego prawa podatkowego (niem. *Fachberater für Internationales Steuerrecht*) oraz
- 2) doradca-specjalista w zakresie cel i podatków konsumpcyjnych (niem. *Fachberater für Zölle und Verbrauchsteuern*)¹⁰.

Wnioskujący o tytuł doradcy-specjalisty musi się wykazać nadzwyczajnymi umiejętnościami teoretycznymi oraz szczególnym doświadczeniem. Umiejętności i doświadczenie uznaje się za szczególne, jeśli w danej dziedzinie znacząco przewyższają te zdobywane podczas nauki i pracy w zawodzie (§ 2 odpowiedniej uchwały Federalnej Izby Doradców Podatkowych, niem. *Fachberaterordnung*, FBO¹¹). § 3-10 FBO stanowią, że o ten tytuł może wnioskować doradca podatkowy, który:

- 1) przez minimum 3 lata wykonywał zawód doradcy podatkowego;
- 2) zdobył szczególną wiedzę teoretyczną, zazwyczaj w ramach toku kształcenia (minimum 120 godzin) zatwierdzonego przez właściwą dla siedziby doradcy izbę doradców podatkowych;
- 3) zdobył szczególne umiejętności praktyczne w ciągu 3 lat poprzedzających złożenie wniosku, tj. opracował minimum 30 przypadków z obszaru, w którym chce uzyskać tytuł doradcy-specjalisty;
- 4) w toku kształcenia na doradcę-specjalistę zdał egzaminy z obszaru, w którym się kształcił (co najmniej 3 egzaminy);
- 5) odbył rozmowę (niem. *Fachgespräch*) z komisją, która zaakceptowała, na podstawie rozmowy i przedłożonych poświadczeń, zdobytą wiedzę i umiejętności praktyczne w obszarze prawa podatkowego. Rozmowa trwa 45-60 minut.

6. POSTULATY ZMIAN – WPROWADZENIE SPECJALIZACJI

Wprowadzenie w Polsce specjalizacji w ramach zawodu doradcy podatkowego – zainspirowanej rozwiązaniami funkcjonującymi w Niemczech – mogłoby przyczynić się do dalszego rozwoju tej profesji w Polsce oraz budowania prestiżu i rozpoznawalności samych doradców podatkowych. Pola specjalizacji powinny oddawać dynamiczny rozwój opodatkowania i jego obszarów. Z pewnością pożądana byłaby – ciesząca się dużym zainteresowaniem w Niemczech – specjalizacja z zakresu międzynarodowego prawa podatkowego. Inne pola specjalizacji, wyodrębnione pod względem szczególnych potrzeb polskiej gospodarki w świetle dynamicznie zmieniającego się otoczenia prawnego i biznesowego, mogłyby dotyczyć takich sfer, jak np.

- 1) ceny transferowe czy
- 2) podatki obrotowe, w obszarze transakcji międzynarodowych w VAT, zyskujących na znaczeniu i coraz bardziej skomplikowanych w dobie rozwoju rynku e-commerce.

Podobnie jak w Niemczech – doradca podatkowy wnioskujący o tytuł doradcy-specjalisty powinien się wykazać nadzwyczajnymi umiejętnościami teoretycznymi oraz szczególnym doświadczeniem. Umiejętności i doświadczenie

mogłyby zostać uznane za szczególne w przypadku legitymowania się przez doradcę odpowiednim doświadczeniem zawodowym (np. przynajmniej 5-letnim okresem świadczenia usług doradztwa w zakresie wybranej przez siebie specjalizacji). Tak jak w Niemczech – ścieżką do potwierdzenia posiadania szczególnej wiedzy teoretycznej mogłoby być uzyskanie odpowiedniego wykształcenia (np. ukończenia studiów podyplomowych z listy publikowanej przez Krajową Radę Doradców Podatkowych). Intuicyjnym warunkiem byłoby także wyróżnianie się nienaganną postawą (niekarany, również dyscyplinarnie, brak procesów w toku). Z obowiązku ukończenia studiów podyplomowych mogłoby zwalniać doradcę posiadanie stopnia naukowego doktora nauk prawnych lub ekonomii i finansów oraz uznanego dorobku naukowego w dziedzinie specjalizacji. Doradcy podatkowi posiadający stopień doktora habilitowanego nauk prawnych lub ekonomii i finansów oraz posiadający uznany dorobek naukowy w jednej z dziedzin specjalizacji mogliby przy tym być zwolnieni z obowiązku zarówno odbycia studiów podyplomowych, jak i posiadania wymaganego stażu pracy.

Sam wniosek o nadanie tytułu doradcy-specjalisty w danej dziedzinie byłby składany do Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Mając na uwadze doświadczenia związane przykładowo z certyfikatem księgowym (mimo jego wycofania absolwenci do dziś często się nim posługują jako dokumentem podkreślającym ich wiedzę ekspercką) i specyfikę polskiego rynku, na którym większym szacunkiem cieszą się certyfikaty państwowe od prywatnych – warto rozważyć np. nadawanie tytułu doradcy-specjalisty przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, we współpracy z samorządem doradców podatkowych. Krajowa Rada Doradców Podatkowych weryfikowałaby wniosek i sprawdzała spełnianie przez kandydata wymaganych przesłanek. Po pozytywnym rozpatrzeniu wniosku Rada podejmowałaby uchwałę o przekazaniu wniosku do ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Minister nadawałby tytuł, nie rozpatrując formalnie i merytorycznie przekazanego wniosku. Tytuł doradcy-specjalisty, wraz z dziedziną specjalizacji, byłby ujawniany na liście doradców podatkowych.

Oprócz propozycji idącej w kierunku specjalizacji doradców podatkowych warto zasygnalizować także dwa kolejne pola możliwych zmian. Atrakcyjnym rozwiązaniem funkcjonującym w Niemczech jest przedłużenie ustawowych terminów na złożenie deklaracji podatkowych, w przypadku gdy dokonuje tego, w imieniu podatnika, doradca podatkowy. Druga propozycja dotyczy rozszerzenia katalogu spraw, w których doradcy podatkowi mogą występować jako pełnomocnicy. Doradcy mogliby również w Polsce z powodzeniem występować m.in. w postępowaniu przed sądem rejestrowym, które jest uregulowane w Kodeksie postępowania cywilnego¹², jak i w sprawach z zakresu systemu ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych, a także jako pełnomocnicy posiłkowi w postępowaniu karnym skarbowym. Oczywiście takie zmiany wymagałyby odpowiedniego uzupełnienia zakresu kształcenia przyszłych doradców podatkowych o nowe dziedziny.

7. WNIOSKI

Zawód doradcy podatkowego ma w Niemczech długą tradycję. W wielu elementach polska konstrukcja tej profesji

wyraźnie nawiązuje do niemieckiego dorobku. Uplływ 25 lat funkcjonowania ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. jest okazją do rewizji jej przepisów. Doświadczenia płynące z tego okresu wskazują, że pewne obszary wymagają dostosowania do obecnych warunków społeczno-gospodarczych. Nowe wyzwania stawiane przez rynek sprawiają, że zawód doradcy podatkowego potrzebuje zmian, które dostosują go do obecnych realiów. Rozwiązaniem tego problemu może być zwłaszcza wprowadzenie do polskiego porządku prawnego, na wzór niemiecki, specjalizacji w ramach wykonywania zawodu. Wychodziłoby to naprzeciw oczekiwaniom rynku, a zwłaszcza samych klientów poszukujących ekspertów z danej dziedziny opodatkowania. Specjalizacja zawodowa przyczyniłaby się pozytywnie do dalszego wzmacniania prestiżu i rozpoznawalności zawodu doradcy podatkowego w Polsce.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117, dalej: ustawa z dnia 5 lipca 1996 r.
- ² Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. S. 1993).
- ³ A. Pausch, J. Pausch, *Kleine Weltgeschichte der Steuerberatung*, Köln 1990, s. 90.
- ⁴ Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933 (RGBl. 1933 I, S. 413). Więcej na ten temat: K. Voßmeyer, *Der Beruf des Steuerberaters – historische Entwicklungslinien, rechtliche Ausformung und wirtschaftliche Bedeutung unter besonderer Berücksichtigung des Zugangs von Berufspraktikern über Wege der beruflichen Weiterbildung*, <https://www.steuerberaterpruefung-nrw.de/modbfile.php?g=datenobjekt~6828~ID~downloadindb~downloadindbdateiname~~magicobjectslive>, dostęp: 23.03.2022.
- ⁵ Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), das zuletzt durch Artikel 50 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/stberg/StBerG.pdf>, dostęp: 31.03.2022.
- ⁶ Krajowa Izba Doradców Podatkowych, *9017 – rekordowa liczba doradców podatkowych w Polsce*, <https://kidp.pl/aktualnosciall.php/10/6278>, dostęp: 31.03.2022.
- ⁷ Bundessteuerberaterkammer, *Berufsstatistik der Bundessteuerberaterkammer 2020*, https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK_Berufsstatistik_2020.pdf, dostęp: 31.03.2022.
- ⁸ § 73 ust. 2 zdanie drugie pkt 4 Sozialgerichtsgesetz (SGG); Sozialgerichtsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. September 1975 (BGBl. I S. 2535), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/ssg/BJNR012390953.html>, dostęp: 31.03.2022.
- ⁹ Deutsche Verband vermögensberatender Steuerberater, *Fachberater-Titel*, <https://www.dvvs.de/verband/pruefungsausschuss/>, dostęp: 23.03.2022.
- ¹⁰ Bundessteuerberaterkammer, *Fachberater*, <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/fachberater>, dostęp: 23.03.2022.

- ¹¹ Fachberaterordnung in der Fassung vom 28. März 2007 (DStR2007, S. 1274), zuletzt geändert durch Beschluss der Satzungsversammlung vom 8. September 2010 (DStR 2010, S. 2663), https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/recht-und-berufsrecht/fachinfos/BStBK_Berufsordnung-inkl-Fachberaterordnung.pdf, dostęp: 23.03.2022.
- ¹² Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.

Bibliografia

Literatura

- Pausch A., Pausch J., *KleineWeltgeschichte der Steuerberatung*, Köln 1990.
- Voßmeyer K., *Der Beruf des Steuerberaters– historische Entwicklungslinien, rechtliche Ausformung und wirtschaftliche Bedeutung unter besonderer Berücksichtigung des Zugangs von Berufspraktikern über Wege der beruflichen Weiterbildung*, <https://www.steuerberaterpruefung-nrw.de/modbfile.php?g=datenobjekt~6828~ID~downloadindb~downloadindbdateiname~~magicobjectslive>, dostęp: 23.03.2022.

Źródła internetowe

- Bundessteuerberaterkammer, *Fachberater*, <https://www.bstbk.de/de/berufsbild-steuerberater/fachberater>, dostęp: 23.03.2022.
- Deutscher Verband vermögensberatender Steuerberater, *Fachberater-Titel*, <https://www.dvvs.de/verband/pruefungsausschuss/>, dostęp: 23.03.2022.
- Krajowa Izba Doradców Podatkowych, *9017 – rekordowa liczba doradców podatkowych w Polsce*, <https://kidp.pl/aktualnosciall.php/10/6278>, dostęp: 31.03.2022.

Akty prawne

- Reichsabgabenordnung vom 13. Dezember 1919 (RGBl. S. 1993).
- Gesetz über die Zulassung von Steuerberatern vom 6. Mai 1933 (RGBl. 1933 I, S. 413).
- Sozialgerichtsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. September 1975 (BGBl. I S. 2535), das zuletzt durch Artikel 13 des Gesetzes vom 5. Oktober 2021 (BGBl. I S. 4607) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/ssg/BJNR012390953.html>, dostęp: 31.03.2022.
- Steuerberatungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. November 1975 (BGBl. I S. 2735), das zuletzt durch Artikel 50 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist, <https://www.gesetze-im-internet.de/stberg/StBerG.pdf>, dostęp: 31.03.2022.
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117.
- Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 ze zm.

Inne źródła

- Bundessteuerberaterkammer, *Berufsstatistik der Bundessteuerberaterkammer 2020*, https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/berufsstatistiken/BStBK_Berufsstatistik_2020.pdf, dostęp: 31.03.2022.
- Fachberaterordnung in der Fassung vom 28. März 2007 (DStR2007, S. 1274), zuletzt geändert durch Beschluss der Satzungsversammlung vom 8. September 2010 (DStR2010, S. 2663), https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/recht-und-berufsrecht/fachinfos/BStBK_Berufsordnung-inkl-Fachberaterordnung.pdf, dostęp: 23.03.2022.