

# Rola doradców podatkowych w próbach kształtowania systemu podatkowego w Polsce

## The role of tax advisors in attempts to shape the tax system in Poland

dr Mariusz Cieśla

Doradca podatkowy, Przewodniczący Śląskiego Oddziału Krajowej Izby Doradców Podatkowych oraz Śląskiego Forum Samorządów Zawodów Zaufania Publicznego, wykładowca Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, ORCID: 0009-0009-1790-7040

### Streszczenie

Zawód doradcy podatkowego to jeden z zawodów zaufania publicznego, a samorząd doradców podatkowych odgrywa ustrojową rolę w procesie tworzenia prawa w Polsce, która wynika wprost z Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>1</sup> Realizacja tej roli napotyka jednak różne obiektywne przeszkody natury zarówno prawnej, jak i organizacyjnej. Autor w niniejszym opracowaniu stara się wskazać narzędzia, jakie samorząd doradców podatkowych, jak i sami doradcy mogą wykorzystać do wspomagania procesu legislacyjnego. Przeprowadza również krótką diagnozę czynników ograniczających ten proces.

**Słowa kluczowe:** system podatkowy, legislacja, doradca podatkowy, zawód zaufania publicznego, kształtowanie prawa.

### Abstract

The self-government of tax advisors is one of the professions of public trust and plays a constitutional role in the process of creating law in Poland, which results directly from the Constitution of the Republic of Poland. However, the implementation of this role encounters various objective obstacles of both legal and organizational nature. The work tries to indicate the tools that the self-government of tax advisors and the advisors themselves can use to support the legislative process. It also conducts a short diagnosis of the factors limiting this process.

**Keywords:** tax system, legislation, tax advisor, profession of public trust, shaping the law.

### 1. WPROWADZENIE

Ogół podatków występujących w danym czasie w danym państwie, tworzący spójną, wewnętrznie zgodną całość w sensie prawnym i ekonomicznym, nazywamy systemem podatkowym<sup>2</sup>. Jesteśmy w tej chwili świadkami „tornada legislacyjnego”, jakie od wielu lat przetacza się przez naszą rzeczywistość i nie chce zwolnić ani na chwilę, a przez to narusza resztkę spójności systemu podatkowego. System podatkowy, z początku mający jakiś zamysł i kształt, podlegał w miarę upływu czasu coraz większej erozji wskutek coraz to nowych, koniunkturalnych i nie do końca przemyślanych nowelizacji prawa podatkowego. Problem ten został zauważony w doktrynie i wielu autorów podkreśla, że system podatkowy w Polsce nie istnieje i w zasadzie należałoby go zbudować od nowa. Zaznaczyć należy, że ustawy podatkowe i przepisy wykonawcze do nich nie tworzą jeszcze systemu podatkowego, ale stanowią jedynie urzędowy spis obowiązujących podatków. O systemie możemy mówić dopiero wtedy, gdy w sensie konstrukcji prawnej i powiązań ekonomicznych

tworzy on wewnętrznie spójną, jednolitą całość, zgodną z zasadami konstytucyjnymi<sup>3</sup>.

Według raportu opracowanego przez PwC w 2024 r. polski system podatkowy jest zbyt skomplikowany. Przekłada się to bezpośrednio m.in. na trudności związane z wykonywaniem obowiązków podatkowych oraz z adaptacją do nowych regulacji, a także na liczne wątpliwości interpretacyjne<sup>4</sup>. Jeśli zatem przyjrzymy się systemowi podatkowemu w Polsce, możemy dostrzec, że rzeczywiście nie stanowi on spójnego zbioru wzajemnie powiązanych elementów, stanowiących przemyślaną i funkcjonalną całość. Trzeba by tu przykładowo zacząć od anachronicznych ustaw podatkowych w zakresie podatku od spadków i darowizn, kompletnie niejasnych zasad wymiaru podatków i opłat lokalnych, a skończyć na arbitralnym systemie podatków dochodowych<sup>5</sup>. W dobie po Polskim Ładzie, który jak nic innego obnażył mankamenty systemu stanowienia prawa w Polsce oraz rozregulował system podatkowy do poziomu nigdy wcześniej niespotykanego, konieczne jest zbudowanie nowego systemu podatkowego

opartego na spójnym modelu uwzględniającym wszystkie postulaty doktryny dotyczące funkcji systemu podatkowego w nowoczesnych, rozwiniętych gospodarkach rynkowych oraz biorącego pod uwagę daleko idący postęp technologiczny, globalizację i cyfryzację gospodarki.

## 2. BUDOWA OPTYMALNEGO SYSTEMU PODATKOWEGO

Oczekiwanie odbudowy systemu podatkowego w Polsce wymaga jednak podejścia systemowego i musi zostać oparte na zasadach optymalizacji efektów w zgodzie z poszczególnymi jego funkcjami. Pojęcie optymalnego systemu podatkowego zawiera w sobie postulaty sprawiedliwego rozkładu ciężarów podatkowych w taki sposób, aby maksymalizować dobrobyt społeczny. Wpływ systemu podatkowego na działanie wolnego rynku powinien być marginalny, ciężary i obowiązki nakładane na podatników powinny być proporcjonalne do oczekiwanych korzyści. System podatkowy pełni trzy główne funkcje: fiskalną, redystrybucyjną, stymulacyjną<sup>6</sup>. Przede wszystkim oznacza to, że zgodnie z teorią optymalnego opodatkowania system podatkowy powinien być jak najbardziej neutralny względem mechanizmu rynkowego, koszty procesu fiskalnego zaś jak najmniejsze<sup>7</sup>.

Neutralność systemu podatkowego to nie jedyna jego cecha, która jest pożądana przy jego powstawaniu i rozwijaniu. Bardzo ważnym jego elementem jest również poziom fiskalizmu, który nie powinien być zbyt wysoki. Ochrona źródeł podatkowych, tj. podatników, stanowi jedną z klasycznych zasad podatkowych, jakie powinny towarzyszyć planowaniu systemu podatkowego. System podatkowy powinien być także stabilny, nieskomplikowany i dogodny dla podatników. Istotne są w tym przypadku poziom skomplikowania i zmienności prawa podatkowego, jak też przepisy procesowe i wewnątrzadministracyjne, regulujące relacje między administracją podatkową a podatnikami oraz wzajemny stosunek organów podatkowych w procesie stosowania prawa.

Tworzenie systemu podatkowego jest trudnym i skomplikowanym procesem, ponieważ na jego kształt ma wpływ wiele czynników, spośród których najważniejszy jest ustrój społeczno-polityczny powiązany z poziomem rozwoju gospodarczego danego kraju. Do systemu podatkowego dostosowania wymagają struktury administracyjne państwa. Nie bez znaczenia są polityczne przesłanki przyjętego i realizowanego programu rozwoju społeczno-gospodarczego państwa, z włączeniem w to potrzeby uwzględnienia ustawodawstwa na poziomie ponadnarodowym. System podatkowy powinien być zbudowany według zasad podatkowych oraz zasad prawidłowej legislacji, tj. godzić funkcje podatków z interesem podatników.

Ustawodawca powinien brać pod uwagę przynajmniej podstawowe zasady podatkowe: neutralność podatkową, pewność opodatkowania, efektywność, łagodzenie ciężaru podatkowego, ochronę źródeł opodatkowania oraz taniść wymiaru i poboru. Prawo podatkowe ze względu na swoją specyfikę i ingerencję w prawo własności powinno być zrozumiałe dla jego adresatów. Zasada ustawowej regulacji danin publicznych powinna ograniczać częstotliwość zmian, a tak się nie dzieje. W Polsce mimo postulatów mamy wciąż zbiór przypadkowych regulacji zamiast systemu podatkowe-

go<sup>8</sup>. Nadmiernie skomplikowane i niekonsekwentne tworzenie prawa podatkowego jest faktem. Organy rządowe odpowiedzialne za inicjatywy legislacyjne nie są w stanie dostosować do wymogów poprawnej legislacji wszystkich ustaw podatkowych, ponieważ pracują w nich specjaliści „od legislacji” i trudno im się zmierzyć z trudną materią danin publicznych. Remedium na taką sytuację musi być podjęcie faktycznej i rzetelnej współpracy z osobami będącymi jednocześnie praktykami i znawcami prawa podatkowego. Opiniowanie aktów prawnych związanych z podatkami sprowadza się w dotychczasowej praktyce legislacyjnej do fikcji. Czas przewidziany na zgłaszanie zmian czy poprawek nie jest nawet wystarczający, by rzetelnie zapoznać się z treścią opiniowanego aktu, a co dopiero wydać sensowną opinię<sup>9</sup>. W takiej właśnie rzeczywistości przychodzi działać doradcom podatkowym czy to na płaszczyźnie stricte zawodowej, czy też na płaszczyźnie szeroko pojętego uczestnictwa w kształtowaniu systemu podatkowego.

## 3. USTROJOWA ROLA DORADCÓW PODATKOWYCH W KSZTAŁTOWANIU PRAWA W POLSCE

Zawód doradcy podatkowego jest jednym z kilku prawniczych zawodów zaufania publicznego, dla których ustrojową podstawę istnienia określono w art. 17 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym w drodze ustawy można tworzyć samorządy zawodowe, reprezentujące osoby wykonujące zawody zaufania publicznego i – co ważne – sprawujące pieczę nad należytych wykonywaniem tych zawodów m.in. dla ochrony interesu publicznego. Ustawodawca w ustawie zasadniczej dostrzegł i podkreślił rolę samorządów zaufania publicznego w kształtowaniu zasad ogólnych regulujących ustrój Rzeczypospolitej Polskiej (dalej: RP). Funkcjonowanie zawodów zaufania publicznego przyczynia się do umocnienia i rozwijania demokratycznego charakteru RP, a także urzeczywistniania zasady sprawiedliwości społecznej. W tym kontekście zawody zaufania publicznego działają na rzecz dobra ogółu obywateli i przyczyniają się do przestrzegania przez organy państwa zasady legalizmu określonej w art. 7 Konstytucji RP. Poprzez swoje działania na rzecz obywateli samorządy reprezentujące zawody zaufania publicznego oraz ich przedstawiciele stoją na straży, aby organy władzy publicznej działały na podstawie i w granicach prawa<sup>10</sup>.

Konstytucja RP tworzy stabilny fundament prawodawstwa podatkowego. Zmusza ustawodawcę do szanowania proceduralnych aspektów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Ponieważ obowiązki podatkowe mają wymiar finansowy, legislacja podatkowa musi mieć zgodnie z Konstytucją RP cechę przyzwoitości legislacyjnej. Należy przestrzegać proceduralnych zasad tworzenia prawa podatkowego<sup>11</sup>. Skoro zasada demokratycznego państwa prawa jest zasadą ustrojową – i równocześnie przyjmujemy, że osoby wykonujące określony zawód mają do odegrania rolę pośrednio lub bezpośrednio determinowaną konstytucyjnie – to uzasadnione staje się stwierdzenie, że osoby te pełnią, w większym lub mniejszym stopniu, funkcję ustrojową<sup>12</sup>.

Sama ustawa zasadnicza przyznaje zatem zawodom zaufania publicznego i ich samorządom wyjątkową rolę systemową, kształtującą ustrój prawny Polski jako ustrój demokratycznego państwa prawa. Stąd wynika, że dla istnienia

samego ustroju demokratycznego państwa prawa w Polsce niezbędne jest również istnienie zawodów zaufania publicznego, w tym zawodu doradcy podatkowego.

#### 4. NARZĘDZIA KSZTAŁTOWANIA SYSTEMU PODATKOWEGO PRZEZ DORADCÓW PODATKOWYCH

Pytaniem otwartym pozostaje, w jaki skuteczny sposób, istniejącymi narzędziami i instytucjami prawnymi powyższa rola może być odgrywana. Z uwagi na sposób oddziaływania na proces legislacji i źródła leżące u podstaw narzędzi możemy je podzielić na bezpośrednie i pośrednie. Bezpośrednie są narzędziami o charakterze formalnym, opartymi na przepisach prawa wprost przewidujących udział doradców podatkowych w procesie tworzenia prawa. Z kolei pośrednie narzędzia o charakterze nieformalnym nie mają podstaw w prawie, lecz są pewną emanacją woli doradców podatkowych wywierania wpływu na ten proces w pozaprawny sposób. Oczywiście narzędzia pośrednie nie są stosowane wbrew prawu, po prostu nie są formalnie w prawie przewidziane. Narzędzia formalne wypływają wprost z przepisów prawa i stanowią w swej istocie działania założone intencjonalnie przez ustawodawcę. Niektóre z nich dotyczą samego procesu legislacyjnego, wiążą się z bezpośrednim uczestnictwem w nim i niejako rolą narzuconą przez prawo. Powoduje to również istnienie pewnego stopnia kontroli oraz granic dotyczących tego procesu, które wynikają z uregulowań prawnych.

Do formalnych narzędzi należy przede wszystkim opiniowanie aktów prawnych przewidziane w zadaniach Krajowej Rady Doradców Podatkowych (dalej: KRDP). Uprawnienie to wynika z art. 56 ust. 2 pkt 7 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym<sup>13</sup> i jest realizowane przy pomocy Komisji Prawnej i Współpracy z Organami Państwa, będącej jedną ze stałych komisji powoływanych przez KRDP zgodnie ze Statutem Krajowej Izby Doradców Podatkowych (dalej: KIDP). Przywołana ustawa przewiduje, że do zadań KRDP należy opiniowanie projektów ustaw i rozporządzeń dotyczących prawa podatkowego oraz przedstawianie wniosków w tym zakresie. Literalna analiza tego przepisu pozwala stwierdzić, że kompetencja ta ma charakter obligatoryjny, znajdujący wyraz w wymogu konsultacji z KRDP projektów wprowadzających zmiany legislacyjne w aktach normatywnych odnoszących się do prawa podatkowego. Statut KIDP rozszerza kompetencje nadane ustawą, dodaje bowiem – obok opiniowania projektów ustaw i rozporządzeń dotyczących prawa podatkowego – „opiniowanie aktów prawnych do ustawy o doradztwie podatkowym”<sup>14</sup>. Opiniowanie aktów prawnych to narzędzie ustrojowe, które ze względu na istotę zawodu doradcy podatkowego pozwala samorządowi na przedstawianie na etapie prac legislacyjnych ewentualnych zagrożeń wynikających z projektowanych aktów normatywnych, istotnych dla skuteczności prawa podatkowego, jego sprawiedliwości, ochrony podatników oraz zgodności z funkcjami, jakie ma pełnić.

Jak już wspomniano, udział w opiniowaniu doznaje jednak ograniczeń wynikających z systemu legislacji. Zgodnie z § 38 ust. 2 Regulaminu pracy Rady Ministrów<sup>15</sup> w ramach opiniowania w przypadkach określonych w odrębnych przepisach projekt dokumentu rządowego przekazuje się do zaopiniowa-

nia podmiotom wskazanym w tych przepisach. Mimo otrzymania opinii Rada Ministrów nie jest jednak zobligowana do brania pod uwagę stanowiska podmiotów opiniodawczych. Jedynym obowiązkiem jest zamieszczenie opinii w projekcie ustawy oraz odniesienie się do jej treści.

Dodatkowo sam proces opiniowania nie jest do końca prawidłowo wykonywany przez stronę odpowiedzialną za legislację. Na podstawie § 40 ust. 3 pkt 1 Regulaminu pracy Rady Ministrów szczegółowego uzasadnienia wymaga wyznaczenie terminu na zajęcie stanowiska krótszego niż 21 dni w przypadku projektu ustawy. Zazwyczaj jednak w ostatnich latach termin wyznaczany na opiniowanie aktów prawnych wynosił mniej niż 21 dni.

W doktrynie podkreśla się, że dotychczasowa praktyka „opiniowania” nowych aktów prawnych czy projektów zmian do już obowiązujących pozostawia wiele do życzenia. W rzeczywistości działania te sprowadzają się do fikcji, czas przewidziany na zgłaszanie zmian czy poprawek (zazwyczaj kilka dni) nie jest bowiem wystarczający, by zapoznać się z treścią aktu i wydać rzetelną opinię<sup>16</sup>. Przykładowo termin na przedstawienie opinii do projektu ustawy wprowadzającej Polski Ład wynosił tylko 4 dni. Zdaniem Przewodniczącego KRDP nawet gdyby był on dłuższy (np. 30-dniowy), to byłoby to zdecydowanie za mało, bo uzasadnienie projektu, ocena skutków regulacji i sam projekt ustawy to było w sumie jakieś tysiąc stron<sup>17</sup>.

Innym narzędziem formalnym kształtowania systemu podatkowego jest rola doradców podatkowych widoczna na etapie konsultacji społecznych w rządowym procesie legislacyjnym oraz podczas komisijnego rozpatrywania projektu ustawy w Sejmie i ustawy w Senacie RP. Obecność doradców podatkowych i ich głos ekspercki należą do najskuteczniejszych i realnie oddziałujących środków rzutujących na tworzone prawo<sup>18</sup>. Aktywne uczestnictwo w konsultacjach społecznych i opiniowanie projektów ustaw – mimo pewnych ograniczeń – pozwalają na rzeczywisty wpływ na kształt przepisów podatkowych. Do tego musi być również rozwijana i podtrzymywana dobra współpraca z organami państwowymi. Ta dobra współpraca z Ministerstwem Finansów i innymi organami administracji publicznej zwiększa szanse na uwzględnienie postulatów doradców, wyrażane czy to narzędziami formalnymi, czy też nieformalnymi.

Poza bezpośrednimi narzędziami oddziaływania na proces legislacyjny istnieją również narzędzia pośrednie. Nie do końca uświadomionym przez środowisko doradców podatkowych środkiem takiego wpływu jest wykonywanie doradztwa podatkowego w formie reprezentacji podatników przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Każda bowiem wygrana sprawa podatkowa przed organami podatkowymi, każdy proces przed sądami administracyjnymi zakończony sukcesem oddziałuje na administrację podatkową. Może w konsekwencji spowodować wydanie interpretacji ogólnej przez Ministra Finansów z powodu niejednołitości stosowania przepisów prawa albo wręcz bezpośrednio spowodować podjęcie inicjatywy ustawodawczej i w konsekwencji nowelizację przepisów podatkowych.

Innym pośrednim narzędziem jest działalność konferencyjna, szkoleniowa i naukowa doradców podatkowych. Podczas cyklicznych spotkań odbywa się wymiana myśli i pogląd-

dów, przeprowadzana jest krytyczna analiza przepisów i przedstawiane są wnioski na przyszłość oraz postulaty *de lege ferenda*. Dodatkowo publikacje naukowe i konferencyjne z dziedziny prawa podatkowego służą niejednokrotnie do wspomagania orzecznictwa, kształtują bowiem doktrynę i oddziałują w ten sposób na ustawodawców. Również działalność publicystyczna doradców podatkowych przyczynia się do zmian legislacyjnych. Uświadamianie społeczeństwu zasad opodatkowania, wskazywanie luk w prawie podatkowym, wyszukiwanie absurdów prawa i edukowanie o nich stanowią skuteczne środki do inicjowania zmian w przepisach podatkowych.

Doradcy podatkowi, którzy działają jako eksperci w innych organizacjach społecznych, niebędących samorządem zawodowym, wspomagają je w procesie opiniowania i konsultacji społecznych, przedstawiając w zasadzie postulaty wypracowane właśnie przez doradców podatkowych. Wszystkie powyższe narzędzia mogą pomagać w procesie legislacyjnym dotyczącym kształtu systemu podatkowego. Z dotychczasowych doświadczeń wynika jednak, że skuteczność udziału doradców podatkowych w tworzeniu i nowelizowaniu prawa podatkowego nie jest taka, jakiej środowisko mogłoby oczekiwać.

### 5. CZYNNIKI OGRANICZAJĄCE RZECZYWISTY WPŁYW DORADCÓW PODATKOWYCH NA KSZTAŁTOWANIE SYSTEMU PODATKOWEGO

Dlaczego zatem, mimo dostępnych i wykorzystywanych narzędzi, wpływ doradców podatkowych jawi się jako poniżej oczekiwań środowiska oraz teoretycznych możliwości?

Decyduje o tym kilka czynników leżących zarówno po stronie ustawodawcy, jak i po stronie doradców podatkowych. Najbardziej dostrzegalne po stronie tych pierwszych są pośpiech legislacyjny i ogromna liczba zmian w prawie podatkowym generowana corocznie. Mamy do czynienia z prawdziwym „tornadem legislacyjnym”, nazywanym również „chaosem legislacyjnym”<sup>19</sup>. Często projekty ustaw są procedowane w bardzo szybkim tempie, co uniemożliwia przeprowadzenie rzetelnych konsultacji społecznych. Pośpiech ten wynika często z presji politycznej lub konieczności szybkiego wprowadzenia zmian celem naprawy własnych błędów. W niektórych przypadkach proces legislacyjny jest prowadzony w sposób mało transparentny, co utrudnia udział doradców podatkowych i innych ekspertów. Brak konsultacji społecznych, pomijanie w uzasadnieniach do projektów ustaw informacji o najważniejszych proponowanych zmianach, a także oceny skutków regulacji, które nie uwzględniają szerszego kontekstu i wpływu zmian na prawo i gospodarkę, to częste zarzuty wobec procesu legislacyjnego<sup>20</sup>. Decyzje legislacyjne często podejmowane są na podstawie priorytetów politycznych, które mogą nie być zgodne z rekomendacjami ekspertów. Władze mogą preferować rozwiązania, które są korzystniejsze z perspektywy ich polityki, nawet jeśli nie są one optymalne z perspektywy systemu podatkowego.

Czynnikiem wewnętrznym ograniczonej skuteczności doradców podatkowych w kształtowaniu systemu podatkowego jest ich stosunkowo małe zaangażowanie w proces legislacyjny. Przyczynia się do tego w sumie niewielki wpływ opiniowania i konsultacji społecznych w ogóle na proces

tworzenia prawa, co wynika z samej praktyki legislacyjnej, a także brak jednej, spójnej wizji systemu podatkowego w Polsce po stronie ustawodawcy, jak i w samym środowisku doradców podatkowych. Dodatkowo doradcy podatkowi mają ograniczone możliwości opiniowania i uczestniczenia w konsultacjach społecznych tworzonych projektów ustaw. Wynika to z charakteru ustrojowego samorządu zawodowego – organy KIDP są organami pracującymi społecznie. Powoduje to ograniczenia wynikające z konieczności godzenia pracy zawodowej oraz działania na rzecz samorządu przez członków organów Izby. Na barkach Komisji Prawnej i Współpracy z Organami Państwa spoczywa ciężar prac, co w obliczu godzenia pracy zawodowej z działalnością społeczną przekłada się na mniejsze zaangażowanie w tej drugiej. Jest to oczywiście jak najbardziej zrozumiałe, bo członkowie KRDP żyją z pracy, nie z działań społecznych.

### 6. UWAGI KOŃCOWE

Rola doradców podatkowych w kształtowaniu systemu podatkowego jest zatem niebagatelna. Niestety mimo swej ustrojowej roli wynikającej z Konstytucji RP oraz wyjątkowej predyspozycji jako ekspertów i praktyków stosowania prawa podatkowego nie jest ona w pełni skuteczna. Składają się na to zarówno czynniki zewnętrzne, leżące po stronie rządowej oraz przepisów prawnych dotyczących samego procesu legislacyjnego, jak i czynniki wewnętrzne związane z samorządem doradców podatkowych. Pozostaje mieć nadzieję, że w przyszłości podejście rządzących do opiniowania i konsultacji społecznych zmieni się w kierunku ich uwzględniania, a samorząd zawodowy doradców podatkowych wypracuje takie mechanizmy, chociażby w postaci zatrudnienia osób odpowiedzialnych za dialog z ustawodawcami, że będzie możliwy bieżący i merytoryczny udział przedstawicieli tego zawodu zaufania publicznego w procesie kształtowania systemu podatkowego.

#### Przypisy

- <sup>1</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- <sup>2</sup> S. Dolata, *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Opole 1999, s. 49.
- <sup>3</sup> Por. J. Glumińska-Pawlic, *System podatkowy czy zbiór przypadkowych regulacji?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7.
- <sup>4</sup> PwC, *Podatki pod lupą: Jak odnaleźć się w labiryncie skomplikowanych przepisów podatkowych?*, Warszawa, czerwiec 2024, <https://www.pwc.pl/pl/pdf-nf/2024/Raport-podatki-pod-lupa-2024.pdf>, dostęp: 16.11.2024.
- <sup>5</sup> A. Mariański, *Optymalny system podatkowy – dlaczego ucieka nam ten pociąg? Kilka uwag o polskich podatkach dochodowych*, <https://piape.pl/publikacje/optymalny-system-podatkowy-dlaczego-uciekam-nam-ten-pociag-kilka-uwag-o-polskich>, dostęp: 15.11.2024.
- <sup>6</sup> Zob. A. Sieroń, *Polski system podatkowy: diagnoza problemów oraz propozycja reformy*, Wrocław 2015, s. 10-11.
- <sup>7</sup> M.M. Hybka, *Teoria optymalnego opodatkowania i jej implikacje dla konstrukcji podatku od wartości dodanej*, „Zeszyty Naukowe – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu” 2011, nr 200, s. 93.
- <sup>8</sup> J. Glumińska-Pawlic, *System podatkowy...*, dz. cyt.
- <sup>9</sup> Por. J. Glumińska-Pawlic, *Pożądany kierunek zmian (reformy) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016, s. 102-103.
- <sup>10</sup> A. Trubalski, *Samorządy zawodów zaufania publicznego na przykładzie samorządu radców prawnych. Perspektywa konstytucyjnoprawna*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, t. 21, s. 225.



- <sup>11</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 293.
  - <sup>12</sup> Zob. M. Wieczorek, *Rola radców prawnych w demokratycznym państwie prawnym*, „Radca Prawny. Zeszyty Naukowe” 2022, nr 2 (31), s. 73 i nast.
  - <sup>13</sup> Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117, dalej: ustawa z dnia 5 lipca 1996 r.
  - <sup>14</sup> Statut Krajowej Izby Doradców Podatkowych, <https://kidp.pl/pobierz/1a4b1163-0fa3-4ae4-b820-64fbaac420f1/1539.pdf>, dostęp: 7.02.2025.
  - <sup>15</sup> Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów, tekst jednolity M.P. z 2024 r. poz. 806.
  - <sup>16</sup> J. Glumińska-Pawlic, *Pożądaný kierunek zmian...*, dz. cyt., s. 107.
  - <sup>17</sup> Transkrypcja podcastu dr. Marka Wilka „Dzień Dobry Podatki”, odc. 066 *Doradcy podatkowi – dokąd zmierzamy?* – Andrzej Ładziński, <https://dziendobrypodatki.pl/066-doradcy-podatkowi-dokad-zmierzamy-andrzej-ladzinski/>, dostęp: 15.11.2024.
  - <sup>18</sup> K. Kwiatkowski, *Rola doradców podatkowych w procesie legislacyjnym*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2021, nr 1, s. 14.
  - <sup>19</sup> W. Modzelewski, *Czy współczesny chaos legislacyjny unieważnił dogmatykę prawa podatkowego?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 9.
  - <sup>20</sup> Zob. G.J. Leśniak, K. Koślicki, R. Horbaczewski, J. Ojczyk, *Nawet RCL nie wytrzymał – z legislacją tak źle jeszcze nie było*, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/jak-wyglada-proces-legislacyjny-i-jakie-zastrzezenia-do-trybu-w-jakim-tworzone-jest-prawo-maja-prawnicy-i-eksperci,510545.html>, dostęp: 16.11.2024.
- Bibliografia**
- Literatura**
- Dolata S., *Podstawy wiedzy o podatkach i polskim systemie podatkowym*, Opole 1999.
- Glumińska-Pawlic J., *Pożądaný kierunek zmian (reformy) obecnego modelu tworzenia prawa podatkowego*, w: *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2016.
- Glumińska-Pawlic J., *System podatkowy czy zbiór przypadkowych regulacji?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 7.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011.
- Hybka M.M., *Teoria optymalnego opodatkowania i jej implikacje dla konstrukcji podatku od wartości dodanej*, „Zeszyty Naukowe – Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu” 2011, nr 200.
- Kwiatkowski K., *Rola doradców podatkowych w procesie legislacyjnym*, „Kwartalnik Doradca Podatkowy” 2021, nr 1.
- Modzelewski W., *Czy współczesny chaos legislacyjny unieważnił dogmatykę prawa podatkowego?*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2024, nr 9.
- PwC, *Podatki pod lupą: Jak odnaleźć się w labiryncie skomplikowanych przepisów podatkowych?*, Warszawa, czerwiec 2024, <https://www.pwc.pl/pl/pdf-nf/2024/Raport-podatki-pod-lupa-2024.pdf>, dostęp: 16.11.2024.
- Sieroń A., *Polski system podatkowy: diagnoza problemów oraz propozycja reformy*, Wrocław 2015.
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Trubalski A., *Samorządy zawodów zaufania publicznego na przykładzie samorządu radców prawnych. Perspektywa konstytucyjnoprawna*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2014, t. 21.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 2, w: Konstytucja RP. Tom I. Komentarz art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Wieczorek M., *Rola radców prawnych w demokratycznym państwie prawnym*, „Radca Prawny. Zeszyty Naukowe” 2022, nr 2 (31).
- Źródła internetowe**
- Leśniak G.J., Koślicki K., Horbaczewski R., Ojczyk J., *Nawet RCL nie wytrzymał – z legislacją tak źle jeszcze nie było*, <https://www.prawo.pl/prawnicy-sady/jak-wyglada-proces-legislacyjny-i-jakie-zastrzezenia-do-trybu-w-jakim-tworzone-jest-prawo-maja-prawnicy-i-eksperci,510545.html>, dostęp: 16.11.2024.
- Mariański A., *Optymalny system podatkowy – dlaczego ucieka nam ten pociąg? Kilka uwag o polskich podatkach dochodowych*, <https://piape.pl/publikacje/optymalny-system-podatkowy-dlaczego-ucieka-nam-ten-pociag-kilka-uwag-o-polskich>, dostęp: 15.11.2024.
- Transkrypcja podcastu dr. Marka Wilka „Dzień Dobry Podatki”, odc. 066 *Doradcy podatkowi – dokąd zmierzamy?* – Andrzej Ładziński, <https://dziendobrypodatki.pl/066-doradcy-podatkowi-dokad-zmierzamy-andrzej-ladzinski/>, dostęp: 15.11.2024.
- Akty prawne**
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Uchwała nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów, tekst jednolity M.P. z 2024 r. poz. 806.
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2117.
- Inne źródła**
- Statut Krajowej Izby Doradców Podatkowych, <https://kidp.pl/pobierz/1a4b1163-0fa3-4ae4-b820-64fbaac420f1/1539.pdf>, dostęp: 7.02.2025.