

Krzysztof Szuma
Katedra Prawa Gospodarczego
AE w Poznaniu

Odpowiedzialność za jakość usług świadczonych przez prawników i doradców podatkowych

I. Uwagi wprowadzające

Usługi świadczone przez prawników i doradców podatkowych są specyficzną kategorią usług oferowanych na rynku i świadczonych profesjonalnie. Ich nietypowość bierze się stąd, że zawarcie umowy o określone czynności nie gwarantuje zamawiającemu osiągnięcia celu, dla którego umowę zawarto. Zawierane bowiem przez prawników i doradców podatkowych umowy kwalifikowane są, ogólnie rzecz biorąc, do umów zlecenia. Jedną z charakterystycznych cech umowy zlecenia jest staranne działanie po stronie przyjmującego zamówienie. Owo działanie przejawia się tym, że zleceniobiorca zobowiązuje się do dołożenia należytej staranności by rezultat swego działania osiągnąć. W żadnym jednak wypadku nie zobowiązuje się do tego, że zakładany rezultat zostanie z całą pewnością osiągnięty.

W sferze gospodarowania coraz istotniejszego znaczenia nabierają usługi fachowego, profesjonalnego doradztwa. Są wśród nich zarówno usługi adwokackie jak i usługi radców prawnych i notariuszy oraz doradców podatkowych. Są to usługi kwalifikowane tak ze względu na reprezentowaną przez doradców specyficzną wiedzę, jak i na fakt reglamentacji wykonywania działalności tych doradców, poprzez umożliwienie wykonywania działalności tylko tym osobom i podmiotom, które posiadają formalnie stwierdzone kwalifikacje i wpisy na stosowne listy prowadzone przez właściwe organy administracji bądź z upoważnienia ustawowego – organy samorządowe.

Wykonywane przez prawników i doradców podatkowych usługi wykonywane są w ramach zawieranych z nimi przez klientów umów zlecenia. Umowa zlecenia jest klasyczną umową prawa cywilnego, której opis i cechy charakterystyczne zawarte są w art. 734 i nast. kodeksu cywilnego.

Generalnie rzecz ujmując umową zlecenia jest umowa, w ramach której przyjmujący zamówienie zobowiązuje się do dokonania czynności prawnej na rzecz dającego zlecenie.

Pod postacią czynności prawnej tradycyjnie w prawie cywilnym rozumie się takie czynności, których wyniku bądź efektu w momencie zawierania umowy nie sposób z całą pewnością przewidzieć. Najczęściej wymienia się tu umowy zawierane z radcami prawnymi albo adwokatami, których przedmiotem jest prowadzenie sprawy przed sądem albo organem administracji, lecz której rozstrzygnięcie i jego kierunek leżą poza bezpośrednimi możliwościami oddziaływania prawnika. Wymienia się też umowę zawieraną przez lekarza, a której przedmiotem jest leczenie pacjenta. Lekarz, zawierając z pacjentem umowę nie daje i – co jest zgodne z naturą tego stosunku prawnego, nie może dać gwarancji wyleczenia.

Odnosząc się do istoty umowy zlecenia Sąd Apelacyjny w Rzeszowie w wyroku z dnia 21.12.1993 roku (III AUr 357/93 OSA 1994/6/49) przyjął, że w odróżnieniu od umowy zlecenia, umowa o dzieło wymaga, by starania przyjmującego zamówienia doprowadziły do konkretnego, w przyszłości indywidualnie oznaczonego rezultatu. Umowa zlecenia nie akcentuje tego rezultatu jako koniecznego do osiągnięcia, nie wynik zatem (jak w umowie o dzieło), lecz starania w celu osiągnięcia tego wyniku, są elementem wyróżniającym dla umowy zlecenia tj. przedmiotowo istotnym.

Z punktu widzenia gospodarowania, istotną rolę na rynku odgrywają usługi świadczone przez radców prawnych, adwokatów, notariuszy i doradców podatkowych. Świadczone przez przedstawicieli tych zawodów usługi (z wyłączeniem adwokatów) będą zatem przedmiotem dalszych wywodów. Za przyjęciem tematu przemawia w szczególności rola, jaką mają przedstawiciele tych zawodów do spełnienia w sferze profesjonalnego obrotu prawnego.

I. Czynności notariuszy i odpowiedzialność za ich jakość.

Na gruncie orzecznictwa sądowego ujawniło się kilka orzeczeń, które charakteryzują umowę zlecenia - w zakresie skutków jej realizacji i możliwości stawiania zarzutów niewykonania lub nienależytego wykonania umowy przez przyjmującego zamówienie - gdy stroną podejmującą się zlecenia jest podmiot wykonujący usługi prawnicze. I tak w orzeczeniu z dnia 7.11.97 (wyrok SN II CKN 420/97, OSNC 1998/5/76 - z uzasadnieniem) Sąd Najwyższy przyjął, że „Jeżeli proponowana przez stronę czynność notarialna jest sprzeczna z prawem, notariusz ma nie tylko obowiązek poinformowania o tym, lecz także odmówienia jej dokonania, i to nawet wówczas, gdy poinformowana o tym strona podtrzymuje żądanie sporządzenia aktu notarialnego.”. Sprawa, którą rozpoznawał Sąd Najwyższy pojawiła się na tle sytuacji, w której strony aktu notarialnego dokonywanego przez notariusza, domagali się dokonania tego, mimo, iż notariusz uprzedzał ich o wadliwości takiego aktu. Na wyraźne żąda-

nie stron jednak akt notarialny został sporządzony. Skutkiem tego była jednak odmowa dokonania stosownych zapisów w księgach wieczystych przez sąd wieczystoksięgowy. Powstały zatem określone wydatki, o zwrot których strony wystąpiły przeciwko notariuszowi. Rozpoznając spór w trybie kasacji (w sądach rejonowym i okręgowym stosowne kwoty zostały zasądzone od notariusza) Sąd Najwyższy zważył, że podstawą kasacji notariusza jest stwierdzenie, że jako notariusz dopełnił wymaganej prawem staranności działania, gdyż uprzedził strony o ryzyku prawnym sporządzenia umowy bezwarunkowego przeniesienia prawa wieczystego użytkowania, które nie było jeszcze ujawnione w księdze wieczystej na rzecz zbywcy. Takie jego zachowanie spełniało wymogi art. 80 § 2 ustawy - Prawo o notariacie, zgodnie z którym notariusz ma obowiązek udzielić stronom wyjaśnień o skutkach prawnych podejmowanych przez nich czynności notarialnych. Jeżeli pomimo tego uprzedzenia strony podtrzymują wolę dokonania czynności, to, zdaniem skarżącego, działają już na własne ryzyko, bez obciążenia nim notariusza. Otóż stanowisko to jest słuszne, ale tylko w odniesieniu do obowiązków notariusza wymienionych w art. 80 ustawy, który nakazuje notariuszowi czuwać nad należyтым zabezpieczeniem praw i słusznym interesów stron oraz innych osób, dla których czynność notarialna może powodować skutki prawne. Pomija ono natomiast samą istotę sprawy, w której podstawą roszczenia jest twierdzenie, że czynność notarialna dokonana przez pozwanego w akcie notarialnym była sprzeczna z prawem, a jako takiej nie wolno mu było jej dokonywać odpowiednio do zakazu przewidzianego w art. 81 ustawy. Stosownie do treści tego przepisu, notariusz odmówi dokonania czynności notarialnej sprzecznej z prawem.

Należy zwrócić przede wszystkim uwagę na kategoryczność tego sformułowania. Oznacza ono, że jeżeli w ocenie notariusza zamierzona przez strony czynność prawna narusza prawo, notariusz ma obowiązek odmowy jej sporządzenia w formie aktu notarialnego, i to także wtedy, gdy poinformowane o tym strony nalegają na sporządzenie aktu.

Ustawa, w zakresie uregulowanym w tym przepisie, czyni więc notariusza strażnikiem zgodności aktu notarialnego z prawem. Taka rola uzasadnia określenie notariusza w art. 2 § 1 ustawy jako osoby zaufania publicznego. Nie sposób jest pogodzić pełnienia takiej roli z dopuszczaniem do sporządzania czynności notarialnych sprzecznych z prawem. Z mocy tych postanowień ustawy notariusz nie jest więc zwykłym wykonawcą zleconych mu usług, będącym całkowicie podległym woli zleceniodawcy. Jeżeli zatem proponowana przez strony czynność prawna jest sprzeczna z prawem, notariusz ma nie tylko obowiązek poinformowania ich o tym, ale także odmówienia sporządzenia jej w formie notarialnej, pod rygorem m.in. odpowiedzialności cywilnej, którą przewiduje art. 49 ustawy. Stanowi on, osobistą odpowiedzialność notariusza za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności notarialnych. Prze-

pis ten statuuje przy tym - z uwagi na rangę zawodu notariusza - wymóg szczególnej jego staranności, do jakiej jest on zobowiązany przy wykonywaniu swoich urzędowych czynności.

W akcie notarialnym, który później był przesłanką postępowania sądowego o odpowiedzialność materialną notariusza, notariusz sporządził bezwarunkową umowę sprzedaży prawa wieczystego użytkowania do działki, wiedząc, że zbywca tego prawa, tj. Klub Sportowy "C.(...)" nie ma jeszcze wpisanego tego prawa do księgi wieczystej. Sporządzenie tego aktu w sposób wyraźny naruszało treść art. 19 ust. 1 obowiązującej w dniu dokonania czynności ustawy z dnia 29 kwietnia 1985 r. o gospodarce gruntami i wywłaszczaniu nieruchomości (jedn. tekst: Dz. U. z 1991 r. Nr 30 poz. 127 ze zm.), który stanowił o konstytutywnej roli wpisu do księgi wieczystej prawa wieczystego użytkowania. Bez tego wpisu prawo to nie powstaje i nie może być przeniesione. Dlatego też, jak to słusznie przyjął Sąd, sporządzenie tego aktu naruszało prawo i rodziło odpowiedzialność cywilnoprawną notariusza.

Eksponowana w kasacji zgoda stron tego aktu na jego sporządzenie, pomimo uprzedzenia ich przez notariusza o ewentualnych negatywnych dla nich skutkach tego aktu, nie ekskulpowwała notariusza od odpowiedzialności.

W innym orzeczeniu dotyczącym notariusza, Sąd Apelacyjny w Warszawie (w sprawie I ACa 697/98 z dnia 17.12.1998 roku, Wokanda 1999/7/41) przyjął, że notariusz z racji sprawowanych funkcji, polegających m.in. na dokonywaniu czynności notarialnych, pełni jednocześnie rolę organu obsługi prawnej, a zatem jest także instytucją usługową wobec obywateli. Dlatego stosunek notariusz - strona dokonywanej przez niego czynności, ma charakter stosunku zobowiązaniowego, podobnego do umowy o świadczenie usług.

Podstawą tego stosunku są przepisy ustawy ustrojowej z dnia 14 lutego 1991 r. - Prawo o notariacie, zaś zobowiązanie notariusza do sporządzenia umowy notarialnej wynika z treści art. 91 tej ustawy i staje się aktualne dopiero, gdy strona przyszłej umowy zwróci się o jej sporządzenie. Powyższe oznacza, że notariusz zobowiązany jest do sporządzenia aktu notarialnego gdy wymaga tego przepis prawa lub taka jest wola stron. Przepis ten nie zezwala notariuszowi na odmowę dokonania czynności notarialnej z przyczyny innej jak naruszenie prawa poprzez czynność, o której dokonanie strony się zwracają.

III. Czynności radców prawnych i odpowiedzialność za ich jakość

Wykonywanie zawodu i czynności radców prawnych regulowane są ustawą z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z dnia 16 lipca 1982 r z późn. zm.). Ustawa ta definiuje, że radca prawny powołany jest do świadczenia pomocy, która ma ona na celu

ochronę prawną interesów podmiotów, na których rzecz jest wykonywana. Art. 3 ustawy o radcach prawnych bliżej definiuje istotę zawodu radcy prawnego. Stanowi on, że zawód radcy prawnego może wykonywać osoba, która spełnia wymagania określone ustawą a wykonywany zawód określony jest miarą staranności wynikającą z wiedzy prawniczej oraz zasad etyki radcy prawnego.

Radca prawny jest obowiązany zachować w tajemnicy wszystko, o czym dowiedział się w związku z udzieleniem pomocy prawnej a obowiązek zachowania ten nie może być ograniczony w czasie. Radca prawny nie może być zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej, co do faktów, o których dowiedział się udzielając pomocy prawnej lub prowadząc sprawę.

Wykonywanie zawodu radcy prawnego polega (art. 4 ustawy) na świadczeniu pomocy prawnej przedsiębiorcom, jednostkom organizacyjnym oraz osobom fizycznym, z wyłączeniem spraw rodzinnych, opiekuńczych i karnych. Wyłączenie to nie obejmuje występowania w sprawach karnych w charakterze pełnomocnika oskarżyciela posiłkowego i powoda cywilnego, jeżeli są to instytucje państwowe lub społeczne albo przedsiębiorcy, oraz występowania w charakterze pełnomocnika interwenienta i podmiotu pociągniętego do odpowiedzialności posiłkowej w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

Ustawa przez jednostkę organizacyjną rozumie organ państwowy lub samorządowy, osobę prawną, organizację społeczną i polityczną oraz inny podmiot nie posiadający osobowości prawnej.

Zawód radcy prawnego polega na świadczeniu pomocy prawnej, a w szczególności na udzielaniu porad prawnych, sporządzaniu opinii prawnych, opracowywaniu projektów aktów prawnych oraz występowaniu przed sądami i urzędami.

W powyższym zakresie niektóre czynności mogą także wykonywać nauczyciele akademicy posiadający wyższe wykształcenie prawnicze, a także posiadający takie wykształcenie pracownicy organów państwowych i samorządowych w ramach wykonywania przez nich obowiązków pracowniczych (art. 6 ustawy). W rozumieniu ustawy pomocą prawną jest w szczególności udzielanie porad i konsultacji prawnych, opinii prawnych, zastępstwo prawne i procesowe.

Radca prawny może swój zawód wykonywać w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego oraz w spółce jawnej lub cywilnej z wyłącznym udziałem radców prawnych lub radców prawnych i adwokatów, albo w spółce komandytowej, w której komplementariuszami są wyłącznie radcowie prawni lub radcowie

prawni i adwokaci, przy czym wyłącznym przedmiotem działalności takich spółek jest świadczenie pomocy prawnej.

Osobom fizycznym radca prawny może świadczyć pomoc prawną tylko w ramach wykonywania zawodu w kancelarii radcy prawnego lub w spółkach, o których mowa wyżej bez jednoczesnego pozostawania w stosunku pracy.

Radca prawny jest zobowiązany zawiadomić radę właściwej okręgowej izby radców prawnych o podjęciu wykonywania zawodu i formach jego wykonywania, o adresie i nazwie kancelarii lub spółki, a także o każdej zmianie tych informacji.

Istotą powyższych zapisów ustawy o radcach prawnych jest wyraźna chęć ustawodawcy do zapewnienia radcy prawnemu pełnej i nieskrępowanej możliwości właściwego wykonywania określonych ustawą czynności radcowskich. Wykonywanie czynności radcy prawnego jest wykonywaniem wolnego zawodu, a to oznacza, że nie mogą być te czynności wykonywane pod nadzorem. Jak wiadomo wykonywanie czynności pracowniczych charakteryzuje się intensywnym podporządkowaniem pracownika pracodawcy, a co za tym idzie, trudne jest wykonywanie czynności stricte radcowskich w sytuacji, gdy przedkładany stan prawny prowadzonej sprawy jest niezgodny z oczekiwaniami pracodawcy, czy wręcz narusza jego wyobrażenie o własnych interesach.

Ustawa o radcach prawnych zawiera zapisy o odpowiedzialności dyscyplinarnej radcy prawnego. W sprawach tych orzeka sąd dyscyplinarny samorządu radcowskiego. Według treści art. 64 ustawy o radcach prawnych, radca prawny podlega odpowiedzialności dyscyplinarnej za zawinione, nienależyte wykonywanie zawodu radcy prawnego i za czyny sprzeczne ze ślubowaniem radcowskim lub z zasadami etyki radcy prawnego.

Według zapatrywań ustawodawcy radca prawny jest więc nie tylko oceniany przez swych klientów – osoby i podmioty, którym sprawę prowadzi, ale także poprzez powołane do tego wewnętrzne struktury samorządu radcowskiego (do którego zresztą przynależność radcy prawnego jest obligatoryjna). Najdalej idącą karą dla radcy prawnego – jaka może być wymierzona jest kara pozbawienia prawa wykonywania zawodu radcy prawnego.

IV. Czynności doradców podatkowych i odpowiedzialność za ich jakość

Doradztwo podatkowe jest w polskiej rzeczywistości społeczno-gospodarczej nowym zjawiskiem. Nie występowało ono w gospodarce centralnie sterowanej (nakazowo-rozdzielczej) gdyż nie było powodów do zapotrzebowania na taki rodzaj aktywności gospodarczej. Nowe zjawiska gospodarcze powstałe po 1990 roku spowodowały docenienie zjawia-

ska wiarygodnej informacji podatkowej jako ważnego elementu wolnego gospodarowania. Ustawodawca jednocześnie dostrzegł, że wiarygodna informacja podatkowa nie może być pozostawiona żywiołowi i postanowił sformalizować zasady wykonywania zawodu doradców podatkowych i weryfikacji ich wiedzy, a także ustalania zakresu wymaganych (formalnie stwierdzonych) kwalifikacji doradców.

Doradztwo podatkowe normuje ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z dnia 19 sierpnia 1996 r. z późn. zm.). Ustawa ta ustala, że czynności doradztwa podatkowego obejmują:

- 1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich zobowiązań podatkowych,
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, 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) występowanie w postępowaniu w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnej.

Zgodnie z ustawą zawodowe wykonywanie czynności doradztwa podatkowego zastrzeżone jest wyłącznie dla podmiotów uprawnionych w rozumieniu tej ustawy.

Nie uważa się jednak 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.

Podmiotami uprawnionymi do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego są:

- 1) osoby fizyczne, wpisane na listę doradców podatkowych,
- 2) adwokaci i radcowie prawni,
- 3) biegli rewidenci.

Podmiotami uprawnionymi do wykonywania doradztwa podatkowego są również:

- 1) organizacje zawodowe posiadające osobowość prawną, spółdzielnie, stowarzyszenia lub izby gospodarcze, jeżeli przedmiotem ich działalności statutowej jest również doradztwo podatkowe świadczone wyłącznie na rzecz ich członków,
- 2) podmioty uprawnione na podstawie odrębnych przepisów do badania sprawozdań finansowych,
- 3) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, które spełniają łącznie nastę-

pujące warunki:

- a) większość członków zarządu stanowią doradcy podatkowi, a jeżeli zarząd składa się z nie więcej niż 2 osób, to jedna z nich jest doradcą podatkowym,
- b) większość głosów w zgromadzeniu wspólników (akcjonariuszy) oraz w organach nadzoru przysługuje doradcom podatkowym,
- c) w spółce akcyjnej wydawane są wyłącznie akcje imienne,
- d) zbycie akcji lub udziałów albo ustanowienie na nich zastawu wymaga zezwolenia udzielonego przez zarząd spółki,

Na listę doradców podatkowych wpisuje się osobę fizyczną, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) posiada obywatelstwo polskie, z zastrzeżeniem,
- 2) ma pełną zdolność do czynności prawnych,
- 3) korzysta z pełni praw publicznych,
- 4) jest nieskazitelnego charakteru i swoim dotychczasowym postępowaniem daje rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu doradcy podatkowego,
- 5) posiada wyższe wykształcenie,
- 6) odbyła dwuletnią praktykę zawodową,
- 7) złożyła z wynikiem pozytywnym egzamin na doradcę podatkowego,
- 8) wystąpiła z wnioskiem o wpis na listę, nie później niż w okresie 3 lat od spełnienia warunku określonego w pkt. 7.

Wpis na listę doradców podatkowych następuje po złożeniu ślubowania wobec przewodniczącego Krajowej Rady Doradców Podatkowych lub osoby przez niego upoważnionej spośród członków Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Rota ślubowania ma następujące brzmienie: **"Przyrzekam, że jako doradca podatkowy będę wykonywał ten zawód kierując się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą i zasadami etyki zawodowej. Poznane w związku z wykonywaniem zawodu fakty i informacje zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich."**

Z dniem dokonania wpisu na listę, osoba wpisana nabywa prawo wykonywania zawodu doradcy podatkowego oraz używania tytułu "doradca podatkowy". Tytuł "doradca podatkowy" podlega ochronie prawnej. Nie może więc być używany przez inne podmioty i osoby, które nie są uprawnione do niego w rozumieniu ściśle określonych przepisów ustawy.

Doradcy podatkowi tworzą samorząd doradców podatkowych - Krajową Izbę Doradców Podatkowych. Przynależność doradców podatkowych do Krajowej Izby Doradców Podatkowych jest obowiązkowa i powstaje z chwilą wpisu na listę doradców podatkowych. Sa-

morząd doradców podatkowych jest niezależny w wykonywaniu swoich zadań i podlega tylko ustawom.

Krajowa Rada Doradców Podatkowych skreśla doradcę podatkowego z listy:

- 1) na jego wniosek,
- 2) z urzędu lub na wniosek Ministra Finansów, w razie:
 - a) utraty prawa do wykonywania zawodu,
 - b) zawieszenia wykonywania zawodu na okres przekraczający 5 kolejnych lat,
 - c) niedopełnienia obowiązku ubezpieczenia od odpowiedzialności cywilnej za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1,
 - d) śmierci doradcy.

Osoba skreślona z listy doradców podatkowych nie może wykonywać zawodu doradcy podatkowego.

Doradca podatkowy wykonuje swój zawód jako:

- 1) osoba fizyczna prowadząca działalność we własnym imieniu i na własny rachunek lub uczestnicząc w spółce cywilnej albo jawnej, z wyłącznym udziałem doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych lub biegłych rewidentów,
- 2) osoba pozostająca w stosunku pracy z podmiotami, o których mowa wyżej.

W spółkach cywilnych i jawnych doradcy podatkowi muszą stanowić większość wspólników, a gdy spółkę tworzą dwie osoby, co najmniej jedna z nich musi być doradcą podatkowym.

Doradcy podatkowi, będący wspólnikami spółki cywilnej lub jawnej, są obowiązani dołączyć do wniosku o wpis na listę odpis umowy spółki, a w stosunku do spółki jawnej, także aktualny wypis z rejestru handlowego.

Doradca podatkowy wykonujący ten zawód nie może prowadzić jednocześnie innej działalności gospodarczej oraz pozostawać w stosunku pracy lub stosunku służbowym (z pewnymi ustawowymi wyjątkami). Doradca podatkowy wykonujący ten zawód może jednak prowadzić działalność naukowo-dydaktyczną i szkoleniową, a także:

- 1) wydawniczą,
- 2) polegającą na świadczeniu usług informatycznych oraz organizacji i zarządzania- w zakresie doradztwa podatkowego i rachunkowości.

Doradca podatkowy wykonujący ten zawód może również prowadzić działalność w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych. Doradca podatkowy wykonujący ten zawód może również wykonywać doradztwo prawne, ekonomiczne, finansowe oraz usługi w zakresie rzeczoznawstwa, jeżeli posiada uprawnienia lub kwalifikacje określone w odrębnych przepisach.

Wykonywanie zawodu doradcy podatkowego winno być wolne od wszelkich podej-

rzeń jego stronniczości bądź możliwości wątpliwego oddziaływania na inne organy w związku ze swoimi czynnościami. I tak nie może wykonywać zawodu doradcy podatkowego, którego małżonek jest zatrudniony na stanowisku kierowniczym lub innym samodzielnym w organie podatkowym, organie kontroli skarbowej lub w Ministerstwie Finansów, a także na stanowisku, na którym wykonuje obowiązki w zakresie przygotowywania rozstrzygnięć w sprawach związanych z ustalaniem lub określaniem zobowiązań podatkowych lub poborem podatków.

Doradca podatkowy traci prawo do wykonywania zawodu w wyniku prawomocnego orzeczenia:

- 1) o całkowitym lub częściowym ubezwłasnowolnieniu,
- 2) kary pozbawienia praw publicznych,
- 3) sądu dyscyplinarnego o pozbawieniu prawa wykonywania zawodu,
- 4) kary utraty prawa wykonywania zawodu.

Doradca podatkowy obowiązany jest w szczególności:

- 1) postępować zgodnie z przepisami prawa, ze złożonym ślubowaniem i z zasadami etyki zawodowej,
- 2) stale podnosić swoje kwalifikacje, zgodnie z zasadami określonymi przez Krajową Radę Doradców Podatkowych,

Doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Wydaje się, że takie ujęcie zasady tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu doradcy podatkowego nie ogranicza jednak doradcy w wielokrotnym proponowaniu swej wiedzy różnym przedsiębiorcom i podmiotom. Nie może on tu być ograniczony, gdyż ta wiedza stanowi podstawę jego przychodów.

Doradca podatkowy nie może być przesłuchiwany jako świadek co do faktów i informacji, na które rozciąga się obowiązek, o którym mowa wyżej, chyba że został zwolniony od tego obowiązku w trybie określonym odrębnymi ustawami. Jest to analogicznie rozwiązane jak przyjęte w ustawodawstwie o ochronie tajemnicy państwowej i służbowej.

Doradca podatkowy nie może reklamować świadczonych przez siebie usług a organy podatkowe, pracownicy zatrudnieni w organach podatkowych, organy kontroli skarbowej, pracownicy urzędów kontroli skarbowej, a także Minister Finansów oraz pracownicy Ministerstwa Finansów nie mogą w jakiegokolwiek formie reklamować usług konkretnego podmiotu świadczącego doradztwo podatkowe.

Doradca podatkowy jest obowiązany umieszczać na wszystkich pismach sporządzonych w związku z wykonywaniem doradztwa podatkowego firmę (nazwę), pod jaką doradz-

two to wykonuje, oraz miejsce jego wykonywania, podpis oraz numer wpisu na listę doradców podatkowych.

W razie wyrządzenia szkody przy wykonywaniu swych czynności, doradca podatkowy oraz osoby, z których pomocą czynności te wykonuje lub którym powierza ich wykonanie, ponoszą odpowiedzialność za szkodę na zasadach określonych w kodeksie cywilnym. Chodzi tu o odpowiedzialność odszkodowawczą za wyrządzona szkodę. W związku z tym doradcy podatkowi z mocy samego prawa podlegają obowiązkowi ubezpieczenia się od odpowiedzialności odszkodowawczej w związku ze szkodami, które mogą wyrządzić swym klientom. Obowiązek ubezpieczenia ciąży na doradcach podatkowych wykonujących zawód we własnym imieniu i na własny rachunek, w formie spółki cywilnej oraz jawnej. Powyższe zasady stosuje się odpowiednio do adwokatów, radców prawnych oraz biegłych rewidentów w przypadku, gdy ci wykonują także czynności doradztwa podatkowego (albo zatrudniają doradców podatkowych).

Wprowadzenie obowiązku ubezpieczania się doradców podatkowych od odpowiedzialności cywilnej w zakresie szkód jakie doradcy mogliby w toku wykonywania swych czynności wyrządzać osobom trzecim, jest w gruncie rzeczy podyktowane ochroną interesów klientów. W skrajnym bowiem wypadku, na skutek błędnej opinii doradców podatkowych, podmiot korzystający z ich usług mógłby ponieść szkodę w takiej wysokości, że z czysto majątkowego tylko punktu widzenia przyjmując – doradca podatkowy mógłby nie być w stanie zaspokoić roszczeń odszkodowawczych klienta.

W związku z obowiązkiem ubezpieczenia się doradców podatkowych od odpowiedzialności cywilnej ukazało się rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 lutego 1997 r. w sprawie ogólnych warunków obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej podmiotów wykonujących doradztwo podatkowe za szkody wyrządzone przy wykonywaniu czynności doradztwa podatkowego.(Dz. U. z dnia 24 lutego 1997 r.). Odszkodowanie ubezpieczeniowe ustala się i wypłaca w granicach odpowiedzialności podmiotów ubezpieczonych, nie wyżej jednak niż do wysokości ustalonej w umowie sumy gwarancyjnej.

Minimalna suma gwarancyjna ubezpieczenia w odniesieniu do jednego zdarzenia, którego skutki objęte są umową ubezpieczenia, zależna jest od wysokości przychodów uzyskanych z tytułu wykonywania czynności doradztwa podatkowego w okresie ostatnich 12 miesięcy przed dniem zawarcia umowy ubezpieczenia lub przed dniem jej przedłużenia i wynosi:

- 1) 5.000 zł - przy przychodach do 50.000 zł,
- 2) 10.000 zł - przy przychodach wynoszących od 50.001 zł do 100.000 zł,
- 3) 15.000 zł - przy przychodach wynoszących od 100.001 zł do 150.000 zł,

- 4) 20.000 zł - przy przychodach wynoszących od 150.001 zł do 200.000 zł,
- 5) 25.000 zł - przy przychodach wynoszących od 200.001 zł do 250.000 zł,
- 6) 30.000 zł - przy przychodach wynoszących od 250.001 zł do 300.000 zł,
- 7) 35.000 zł - przy przychodach wynoszących powyżej 300.000 zł.

W przypadku podjęcia działalności w zakresie doradztwa podatkowego:

- 1) po raz pierwszy - minimalna suma gwarancyjna wynosi 5.000 zł,
- 2) po okresie zawieszenia - minimalna suma gwarancyjna jest równa minimalnej sumie gwarancyjnej przed zawieszeniem wykonywania czynności doradztwa podatkowego.

Przez zdarzenie rozumie się działanie albo zaniechanie ubezpieczonego, w następstwie którego została wyrządzona szkoda uprawniająca poszkodowanego do dochodzenia roszczenia z tytułu odpowiedzialności cywilnej ubezpieczonego.

Doradcy podatkowi ponoszą odpowiedzialność dyscyplinarną:

- 1) za niewykonanie lub nienależyte wykonanie obowiązków zawodowych określonych prawem,
- 2) za czyny sprzeczne z zasadami etyki zawodowej.

Karami dyscyplinarnymi są:

- 1) upomnienie,
- 2) nagana,
- 3) zawieszenie prawa wykonywania zawodu na okres od 6 miesięcy do lat 3,
- 4) pozbawienie prawa wykonywania zawodu.

Wymierzenie kary pozbawienia prawa wykonywania zawodu pociąga za sobą skreślenie z listy doradców podatkowych.

V. Uwagi końcowe

Wykonywanie zawodów prawniczych i zawodu doradztwa podatkowego jest wykonywaniem wysokokwalifikowanych usług. Stąd ustawodawca dla tych usług przyjął obowiązek uzyskiwania zezwolenia dla podmiotów je wykonujących. Jednocześnie należy zauważyć, że poruszanie się w obrębie umowy zlecenia, która zawierana jest z klientami tych zawodów powoduje, że obowiązkiem zawodowym świadczącego usługę jest zachowanie należytej staranności. Miara tej staranności jest zazwyczaj obiektywna, lecz w usługach będących przedmiotem niniejszej wypowiedzi granice oceny staranności nie są ostre. Zarówno bowiem prawnicy jak i doradcy podatkowi, w wykonywaniu swoich usług poruszają się w obrębie norm prawnych. Te jak wiadomo są często tak sformułowane, że nawet bardzo profesjonalne

do nich podejście powoduje intensywne spory interpretacyjne, w tym także różnicuje orzecznictwo sądowe.

Biorąc to pod uwagę można zatem postawić tezę, że miara należytej staranności wykonywania usług prawnych i doradczych jest ostro zarysowana po stronie negatywnej. Oznacza to, że łatwiej będzie domagać się stosownych sankcji (np. odszkodowawczych) w wypadku stwierdzenia niedołożenia jakiejkolwiek staranności po stronie przyjmującego zamówienie. Trudno będzie jednak przeforsować zarzut braku staranności w sytuacji, gdy opinia prawna, prowadzona sprawa, sporządzony akt notarialny, nie spełniają w pełni oczekiwań zamawiającego. Nie jest bowiem zarysowana w żadnym stopniu granica „doskonałości” wykonywanej usługi. Nie da się zatem w sposób dostatecznie umotywowany przedłożyć zarzutu braku staranności opierając go na tym, że opinia lub porada mogłaby być doskonalsza, bardziej wyczerpująca, inaczej sformułowana. Takimi cechami zresztą charakteryzują się czynności wykonywane przez przedstawicieli wolnych zawodów, do których zarówno prawnicy jak i doradcy podatkowi należą.