

Prawo

Karta Praw Podatnika

Nowy instrument ochrony praw
polskiego podatnika

Włodzimierz Nykiel
Małgorzata Sęk



Karta Praw Podatnika

Nowy instrument ochrony praw
polskiego podatnika



WYDAWNICTWO
UNIWERSYTETU
ŁÓDZKIEGO

Prawo

Karta Praw Podatnika

Nowy instrument ochrony praw
polskiego podatnika

Włodzimierz Nykiel
Małgorzata Sęk



WYDAWNICTWO
UNIwersytetu
ŁÓDZKIEGO

Łódź 2022

Włodzimierz Nykiel, Małgorzata Sęk – Uniwersytet Łódzki, Wydział Prawa i Administracji
Katedra Prawa Podatkowego, 90-232 Łódź, ul. Kopcińskiego 8/12

Monografia recenzowana w procedurze double-blind review process

REDAKTOR INICJUJĄCY

Monika Borowczyk

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

Aneta Tkaczyk

SKŁAD I ŁAMANIE

AGENT PR

KOREKTA TECHNICZNA

Leonora Gralka, Wojciech Grzegorzczak

PROJEKT OKŁADKI

Agencja Reklamowa efektoro.pl

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Depositphotos.com/Wirestock

© Copyright by Authors, Łódź 2022

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2022

Publikacja jest udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND)

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

Wydanie I. W.10171.20.0.K

Ark. wyd. 6,5; ark. druk. 6,5

ISBN 978-83-8220-833-7

e-ISBN 978-83-8220-834-4

<https://doi.org/10.18778/8220-833-7>

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

90-237 Łódź, ul. Matejki 34A

www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl

tel. 42 635 55 77

Spis treści

Słowo wstępne	7
Rozdział 1	
Prawa podatnika i ich ochrona	9
1.1. Prawa podatnika i ich ochrona w ujęciu historycznym	9
1.2. Prawa podatnika i ich ochrona w ujęciu współczesnym	13
Rozdział 2	
Karta praw podatnika we współczesnych systemach podatkowych	27
2.1. Karta praw podatnika – pojęcie i funkcje	27
2.2. Karta praw podatnika jako międzynarodowy standard	31
2.3. Międzynarodowe wzorce karty praw podatnika	33
Rozdział 3	
Ochrona praw podatnika w Polsce	37
3.1. Źródła prawa w zakresie praw podatnika w Polsce	37
3.1.1. Konstytucja	37
3.1.2. Ordynacja podatkowa	43
3.1.3. Inne ustawy	47
3.2. Środki ochrony praw podatnika w Polsce	49
3.2.1. Uwagi wstępne	49
3.2.2. Prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej	50
3.2.3. Prawo do zainicjowania kontroli sądowej	53
3.2.4. Prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego	55
3.2.5. Inne środki ochrony	56
Rozdział 4	
Stan ochrony praw podatnika w Polsce	59
4.1. Potrzeba karty praw podatnika w Polsce	59
4.1.1. Wprowadzenie	59
4.1.2. Tworzenie prawa podatkowego a prawa podatnika	59
4.1.3. Stosowanie prawa podatkowego a prawa podatnika	64
4.2. Prace nad kartą praw podatnika w Polsce	67

6 Spis treści

Rozdział 5

Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem **75**

5.1. Projekt ustawy Karta Praw Podatnika 75

5.2. Uzasadnienie projektu ustawy Karta Praw Podatnika 82

Bibliografia 95

Słowo wstępne

Problematyka praw podatnika i ich ochrony ma doniosłe znaczenie zarówno z aksjologicznego i ustrojowego, jak i gospodarczego punktu widzenia. Jest ona aktualna, gdyż ocena praw podatnika i ich ochrony w Polsce wypada negatywnie i potrzeba w tym zakresie pilnej poprawy. Dojrzałą i skuteczną formą ochrony praw podatnika we współczesnych państwach jest karta praw podatnika.

Celem niniejszej książki jest ukazanie potrzeby, a nawet konieczności wprowadzenia karty praw podatnika w Polsce jako nowego instrumentu ochrony praw polskiego podatnika, a także przedstawienie projektu ustawy Karta Praw Podatnika złożonego w Sejmie, którego autorami są niżej podpisani.

Cel ten wyznacza zakres niniejszej książki i jej układ. W rozdziale 1 przedstawiono prawa podatnika i ich ochronę w ujęciu historycznym i współczesnym. Przedmiotem rozdziału 2 jest karta praw podatnika we współczesnych systemach podatkowych. Scharakteryzowano w nim pojęcie i funkcje karty, kartę jako międzynarodowy standard oraz jej międzynarodowe wzorce. W rozdziale 3 omówiono została ochrona praw podatnika w Polsce. Przedstawiono źródła prawa w tym zakresie oraz środki ochrony praw podatnika. Potrzebie wprowadzenia karty w Polsce poświęcono rozdział 4, dowodząc, że liczne wady i naruszenia prawa występujące w procesach stanowienia i stosowania prawa podatkowego, które skutkują łamaniem praw podatnika, zdecydowanie przemawiają za wdrożeniem tego rozwiązania. W rozdziale 5 zaprezentowany został projekt ustawy Karta Praw Podatnika wraz z uzasadnieniem.

Włodzimierz Nykiel
Małgorzata Sęk

Rozdział 1

Prawa podatnika i ich ochrona

1.1. Prawa podatnika i ich ochrona w ujęciu historycznym

Zwiększone zainteresowanie zagadnieniem praw podatnika i ich ochrony jest dostrzegalne w piśmiennictwie od kilku dziesięcioleci. Warto jednak odnotować, że ochrona podatników przed zakusami podatkowymi panujących była osią wielowiekowych konfliktów, które miały wpływ na powstanie i rozwój parlamentu i innych instytucji demokratycznych¹.

Na początku XIII stulecia, w latach 1199–1216 w Anglii panował król Jan bez Ziemi. Okres jego panowania charakteryzował się nadużyciami królewskich urzędników, płądowaniem dóbr kościelnych (w tym samych kościołów) i nakładaniem wysokich danin (w owym czasie nałożono ich 11). Doprowadziło to do buntu i walki króla z baronami, których poparli szlachta i mieszczaństwo Londynu. W wyniku tego konfliktu król 15 czerwca 1215 roku na Runnymede (łąka nad Tamizą) koło Windsoru zmuszony został do podpisania dokumentu zwanego *Magna Charta Libertatum* (Wielka Karta Wolności). Z formalnego punktu widzenia dokument ten był przywilejem, w istocie zaś miał cechy umowy zaprzysiężonej przez króla i baronów (art. 63). Artykuł 12 Wielkiej Karty zabraniał królowi nakładania danin (*scutagium, auxilium*) bez zgody Walnej Rady Królestwa (*Commune Consilium Regni*), która z czasem ewoluowała w kierunku instytucji parlamentu angielskiego². W ten sposób narodziła się zasada zgody na podatki, w myśl której panujący miał obowiązek zwrócić się do swoich poddanych (ich reprezentantów) o wyrażenie zgody na nakładanie podatków³. Zasada ta

- 1 W. Nykiel, *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 17.
- 2 K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 3, PWN, Warszawa 1966, s. 180–182; I. Jaworski, *Zarys powszechnej historii państwa i prawa*, PWN, Warszawa 1966, s. 135–137.
- 3 É. Douat, X. Badin, *Finances publiques. Finances communautaires, nationales, sociales et locales*, Presses Universitaires de France, Paris 2006, s. 4, 5.

chroniła poddanych (podatników) przed nadmiernym opodatkowaniem, będącym efektem samowoli królewskiej, oraz miała im zapewnić *sui generis* bezpieczeństwo prawne w tym zakresie.

Po kilku wiekach okazało się, że znowu konieczny jest akt uniemożliwiający królowi samowolne nakładanie podatków. Król Anglii, Szkocji i Irlandii w latach 1685–1688 Jakub II⁴ z dynastii Stuartów, katolik wykazujący dążenie do absolutyzmu, został pozbawiony tronu, na który wstąpili jego najbliżsi krewni, córka Maria i jej mąż Wilhelm Orański – protestanci. W 1689 roku została uchwalona ustawa *Bill of Rights*, w której zawarto między innymi unormowanie głoszące, że nakładanie podatków bez zgody parlamentu jest bezprawne⁵. W myśl tego aktu parlament zaczął również decydować o wydatkach. Zrazu dotyczyło to kwot przeznaczanych na utrzymanie armii, a z czasem także innych wydatków. „Dało to początek instytucji budżetu w pełnym tego słowa znaczeniu”⁶. Wielką Kartę Wolności i *Bill of Rights* zalicza się do aktów składających się na konstytucję Anglii, dziś na konstytucję Zjednoczonego Królestwa⁷.

Dokumenty podobne do Wielkiej Karty Wolności były wydawane też w innych krajach (Leon 1188, Węgry 1222, Święte Cesarstwo Narodu Niemieckiego 1220 i 1231, Aragonia 1282)⁸.

W Polsce w 1374 roku Ludwik Węgierski, by zapewnić tron polski jednej ze swoich córek, nadał szlachcie na zjeździe w Koszycach przywilej, na mocy którego szlachta została zwolniona z poradlnego, z wyjątkiem 2 groszy rocznie z łanu chłopskiego, a król mógł nakładać nowe podatki jedynie za zgodą szlachty⁹. Pierwszy budżet w Polsce zawierający dochody i wydatki państwa (dochody i wydatki skarbu koronnego i litewskiego) zatwierdzony przez sejm opracowany został w 1768 roku¹⁰.

Kwestie podatkowe należały do najważniejszych wątków konfliktu między koloniami brytyjskimi w Ameryce a metropolią. Wojna siedmioletnia, która toczyła się w latach 1756–1763, doprowadziła Wielką Brytanię do kłopotów finansowych. Rząd brytyjski zdecydował się część ciężarów przerzucić na kolonie w Ameryce, zapowiadając nałożenie na nie podatków. Spowodowało to głębokie niezadowolenie w koloniach. Przeciwno opodatkowaniu kolonii przez parlament brytyjski występował między innymi James Otis. W swojej książce pt. *The Rights of the British Colonies asserted and proved* bronił zasady głoszącej, że nie ma podatku bez przedstawicielstwa (*no taxation without representation*).

4 Królem Szkocji był jako Jakub VII.

5 K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 4, PWN, Warszawa 1967, s. 82; I. Jaworski, *Zarys...*, s. 235–236; N. Gajl, *Budżet a skarb państwa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1974, s. 58 i n.

6 N. Gajl, *Budżet...*, s. 60.

7 P.S. James, *Introduction to English Law*, Lexis Pub., London 1989, s. 118.

8 F.H.M. Grapperhaus, *Tax Tales from The Second Millennium*, IBFD, Amsterdam 1998, s. 31.

9 J. Bardach, *Historia państwa i prawa Polski*, t. 1, Warszawa 1965, s. 423–424.

10 N. Gajl, *Budżet...*, s. 65 i n.

Parlament brytyjski, nie bacząc na niezadowolenie w koloniach, uchwalił *The Stamp Act* (ustawa stemplowa) obowiązującą od 1 listopada 1765 roku¹¹. Nieuiszczanie opłat stemplowych pociągało za sobą wysokie kary. Przed wejściem w życie *The Stamp Act* (7 października 1765 r.) zwołany został w Nowym Jorku tzw. Kongres stemplowy, w którym udział wzięli delegaci dziewięciu kolonii. Rezolucja uchwalona przez Kongres wskazywała między innymi, że podatki mogą być nakładane na mieszkańców kolonii tylko przez ich władze ustawodawcze. Kończyła się zaś prośbą skierowaną do króla i parlamentu o odwołanie między innymi ustawy stemplowej. Reakcją na nadejście znaczków stemplowych do kolonii były rozruchy i rozpoczęcie bojkotu towarów angielskich. Pod wpływem nacisków ze strony kupców i przedsiębiorców angielskich w lutym 1766 roku parlament brytyjski odwołał ustawę stemplową. *The Stamp Act* nie był ostatnią próbą opodatkowania kolonii. Narastał jednak opór kolonii w tym zakresie, a hasło *no taxation without representation* stało się jednym z najważniejszych na drodze do niepodległości¹².

Kompetencje do stanowienia podatków federalnych przysługują w Stanach Zjednoczonych Kongresowi. „W zakresie wszelkich projektów ustaw, dotyczących pobierania dochodów państwowych, inicjatywa przysługuje Izbie Reprezentantów [...]”¹³.

W myśl uregulowań polskiej Konstytucji 3 maja z 1791 roku stanowienie podatków należeć miało do Sejmu: „Izba Poselska, jako wyobrażenie i skład wszechwładztwa narodowego, będzie świątynią prawodawstwa. Przeto w Izbie Poselskiej najpierwej decydowane będą wszystkie projekta. 1. Co do praw ogólnych, to jest: konstytucyjnych, cywilnych, kryminalnych i do ustanowienia wieczystych podatków [...]”. Senat miał prawo weta zawieszającego, co oznaczało, że wobec powtórnej uchwały Izby Poselskiej w Senacie nie było już głosowania. W odniesieniu do władzy wykonawczej w Konstytucji 3 maja odnajdziemy regulację negatywną: „władza wykonawcza nie będzie mogła praw stanowić ani tłumaczyć, podatków i poborów pod jakimkolwiek imieniem nakładać [...]”.

We Francji ważną rolę w zakresie podatków odgrywały Stany Generalne (États généraux). Po raz pierwszy Stany Generalne został zwołane przez króla Filipa IV Pięknego w 1302 roku w czasie jego sporu z papieżem Bonifacym VIII. Wkrótce ważnym zadaniem Stanów stało się uchwalanie podatków, choć ich kompetencje nie zostały wyraźnie określone. O terminie i miejscu obrad Stanów decydował król i mijały długie okresy, kiedy nie były one zwoływane w ogóle. W czasie monarchii absolutnej Stany Generalne od ostatnich obrad w latach 1614–1615 nie były zwoływane przez 175 lat, aż do rewolucji, choć nakładane były nowe podatki. Oznaczało to złamanie zasady zgody na podatki¹⁴.

11 F.H.M. Grapperhaus, *Tax...*, s. 82–86; idem, *Taxes, Liberty and Property: The Role of Taxation in Democratization and National Unity 511–1787*, Meijburg & co, Amsterdam 1989, s. 307 i n.

12 K. Koranyi, *Powszechna...*, t. 4, s. 180 i n.

13 Art. I § 7 Konstytucji Stanów Zjednoczonych Ameryki.

14 É. Douat, X. Badin, *Finances...*, s. 9–11.

Przyczyny wybuchu rewolucji francuskiej są złożone i do dziś są przedmiotem licznych dyskusji¹⁵. Nie ulega wątpliwości, że jedną z nich była krytyczna sytuacja finansów państwa. W literaturze francuskiej można spotkać stwierdzenie, że przyczyną rewolucji były problemy finansów publicznych¹⁶. Na tym tle podkreślić trzeba, że zwołanie przez króla pierwszy raz od 1614 roku Stanów Generalnych, których obrady uważa się za początek rewolucji, spowodowane było sytuacją finansów publicznych. Stany Generalne zaczęły obradować 5 maja 1789 roku. Wkrótce (17 czerwca) deputowani stanu trzeciego uznali się za przedstawicieli narodu i powołali Zgromadzenie Narodowe. Zgromadzenie Narodowe z kolei 9 lipca przekształciło się w Konstytuante. Konstytuanta 26 sierpnia ogłosiła *Deklarację praw człowieka i obywatela*, która była podstawowym dokumentem programowym rewolucji francuskiej¹⁷. W artykule XIV Deklaracji czytamy: „Wszyscy Obywatele mają prawo stwierdzać, osobiście lub za pośrednictwem swych przedstawicieli, niezbędność podatku publicznego, wyrażania nań zgody w sposób swobodny, czuwania nad jego wykorzystaniem, ustalania jego wysokości, podstawy wymiaru, sposobu pobierania i czasu trwania”.

Konstytucja uchwalona 14 września 1791 roku przekazywała kompetencje do wyrażania zgody na podatki wyłącznie Zgromadzeniu Narodowemu, zobowiązując ministrów do składania sprawozdań z dokonanych wydatków i przedstawienia przewidywań dotyczących wydatków przyszłych. Legislatywa miała także zatwierdzać wydatki administracji, ale w praktyce te rozwiązania nie były stosowane¹⁸.

Konstytucja z 1818 roku Wielkiego Księstwa Badenu, które było monarchią dziedziczną, głosiła, że bez zgody Zgromadzenia Stanów nie mogą być pobierane żadne daniny. Zgromadzeniu przedstawiany miał być budżet państwa i raport o wykorzystaniu środków poprzedniego budżetu¹⁹.

Konstytucje francuskie (w tym konstytucja z 1791 roku) wywarły istotny wpływ na rozwiązania Konstytucji Królestwa Belgii z 1831 roku²⁰. Obowiązuje ona do dziś, choć była wielokrotnie zmieniana. Jej pierwotne podstawowe zasady pozostały aktualne. Konstytucja ta zawiera oddzielny tytuł poświęcony finansom²¹. W tekście pierwotnym finansów dotyczyły artykuły 110–117. Zgodnie z Konstytucją podatki na rzecz państwa można wprowadzić wyłącznie ustawą (art. 110 § 1). W sferze podatków nie wolno wprowadzać żadnych przywilejów, a zwolnienia i ulgi mogą być ustanawiane wyłącznie w drodze ustawy (art. 112). Izby przyjmują

15 N. Davies, *Europa. Rozprawa historyka z historią*, Znak, Kraków 1998, s. 725; I. Jaworski, *Zarys...*, s. 251 i n.

16 „On peut dire que la Révolution française a été cause par les problèmes des finances publiques de l'Ancien Régime” – É. Douat, X. Badin, *Finances...*, s. 11.

17 K. Koranyi, *Powszechna...*, t. 4, s. 249, 250; É. Douat, X. Badin, *Finances...*, s. 11.

18 É. Douat, X. Badin, *Finances...*, s. 13.

19 C. Kosikowski, *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004, s. 11.

20 <http://www.histoire-des-belges.be/au-fil-du-temps/epoque-contemporaine/constitution-belge/texte-de-la-constitution-de-1831> (dostęp: 13.12.2021).

21 W tekście pierwotnym był to Tytuł IV, w tekście obecnym jest to Tytuł V.

corocznie sprawozdanie z zamknięcia rachunków i uchwalają budżet. Wszystkie dochody i wydatki państwa winny być ujęte w budżecie i sprawozdaniu z jego wykonania (art. 115).

Oktrojowana Konstytucja pruska z 1850 roku dawała królowi mocną pozycję. Miał on pełnię władzy wykonawczej i wojskowej. Konstytucja przyznawała z jednej strony kompetencje budżetowe władzy przedstawicielskiej, z drugiej zaś strony – królowi prawo ściągania podatków istniejących na podstawie wcześniejszego ustawodawstwa²².

Przytoczone wydarzenia historyczne bez wątpienia potwierdzają tezę, że konflikty między panującymi i ich poddanymi dotyczące nakładania podatków wywarły olbrzymi wpływ na powstanie i rozwój instytucji demokratycznych, w szczególności parlamentaryzmu, były jednym z motorów tego rozwoju. Postulaty ewoluowały od ograniczenia samowoli królewskiej w nakładaniu podatków (*Magna Charta Libertatum* 1215, przywilej koszycki 1374), przez ograniczenie swobody władcy w dokonywaniu wydatków (*Bill of Rights* 1689), do zasady *no taxation without representation* (wojna o niepodległość Stanów Zjednoczonych). W rezultacie w konstytucjach przyjmowanych od końca XVIII wieku zarówno nakładanie podatków, jak i uchwalanie budżetu stały się kompetencjami organów przedstawicielskich²³.

1.2. Prawa podatnika i ich ochrona w ujęciu współczesnym

Nakładanie podatków jest jednostronnym działaniem związku publicznoprawnego, które stanowi ingerencję w prawo własności i prawo do wolności i ich ograniczenie²⁴. Wiąże się to z zasadą władztwa podatkowego państwa, które ma prawo nakładać podatki, by sfinansować zadania publiczne²⁵. Prawa podatnika, należące do praw człowieka, ograniczają władztwo podatkowe państwa w celu osiągnięcia względnej równowagi między potrzebami finansowymi państwa a prawami

22 A. Dziadzio, *Koncepcja państwa prawa w XIX wieku – idea i rzeczywistość*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2005, nr 1, s. 187 i n.; C. Kosikowski, *Finanse...*, s. 11; W. Schoen, *Taxation and Democracy*, „Tax Law Review” 2019, nr 2, s. 257.

23 W. Nykiel, *Prawa...*, s. 17–18.

24 W. Nykiel, M. Sęk, *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowe. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 466; W. Nykiel, *Prawa...*, s. 17.

25 T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 32; eadem, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. 1, „Glosa” 1996, nr 11 i cz. 2, „Glosa” 1996, nr 12. Zob. także J. Oniszczuk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, KiK, Warszawa 2001, s. 65.

jednostki²⁶. Prawa podatnika zasługują przy tym na ochronę nie tylko dlatego, że należą do – czy wywodzą się z – praw człowieka, immanentnie mu przynależnych, ale również ze względu na fakt, że są to prawa podmiotów, które, ponosząc ciężary i świadczenia publiczne, w tym zwłaszcza podatki, umożliwiają działanie związku publicznoprawnego²⁷. To wysiłek podatników włożony w wytworzenie zasobów obciążanych następnie świadczeniami podatkowymi leży u podstaw funkcjonowania państwa i realizacji jego zadań publicznych.

W myśl zasady wzajemnej lojalności, wymagając od podatnika zapłaty podatku, należy zagwarantować mu, że nakładanie podatków będzie następować z poszanowaniem zasady ustawowej regulacji podatku i zachowaniem standardów przyzwoitej legislacji, ale także z uwzględnieniem zasady zdolności płatniczej podatnika i miarkowania potrzeb publicznych. Konieczność równoważenia budżetu nie może bowiem usprawiedliwiać ucisku podatkowego. W pierwszej kolejności należy zadbać o jakość i zasadność strony wydatkowej budżetu, a dopiero potem można rozważać zwiększenie obciążeń podatkowych, pamiętając, że potrzeby publiczne nie są jedyną determinantą dopuszczalnego poziomu obciążeń podatkowych i każdorazowo wymagają wyważenia ze zdolnością podatkową. Zasada lojalności wymaga też, by podatnikowi zagwarantować rzetelne postępowanie administracyjne i sądowe w sprawach podatkowych i ochronić go przed nadmierną ingerencją organów podatkowych w sferę prywatną. W ogólnym ujęciu podatnikowi należne są prawa zabezpieczające go przed nieprawidłowościami w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego, za których właściwy przebieg odpowiada związek publicznoprawny korzystający ze swojego władztwa podatkowego.

We współczesnych systemach prawa państw o ustrojach demokratycznych generalnie przyjmowana jest zasada ustawowej regulacji podatku²⁸ czy wyłączności ustawowej w tym zakresie (*nullum tributum sine lege*). Stanowi ona *sui generis* fundament bezpieczeństwa prawnego podatnika²⁹. W wielu obowiązujących dziś konstytucjach ujęta jest wprost zasada, że podatki wymagają regulacji ustawowej³⁰. Jeśli zasada ta nie jest wyrażona *expressis verbis* w konstytucji, niekiedy wywodzi się ją pośrednio, na przykład z przepisów gwarantujących wolność osobistą, która może być ograniczana jedynie przez ustawę³¹. Bardzo rzadko podatek może być

26 D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, s. 56.

27 W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105.

28 Bywa ona także znana jako zasada legalności (*principle of legality*) podatku – zob. V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague–London–New York 2003, s. 70.

29 W. Nykiel, *Prawa...*, s. 18.

30 W. Nykiel, M. Sęk, *Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2, s. 11 i n.

31 F. Vanistendael, *Legal Framework for Taxation*, [w:] V. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*, Kluwer Law International, The Hague–London–Boston 2000, s. 16–17.

ustanowiony przez organ inny niż parlament³². W wielu państwach wydawanie przez organy wykonawcze aktów prawnych w zakresie prawa podatkowego jest możliwe wyłącznie na podstawie upoważnienia ustawowego. Najważniejszym źródłem prawa podatkowego jest więc ustawa.

Dla podatników ważna jest jednak nie tylko gwarancja ustawowej regulacji podatku, ale też ochrona przed nadmiernym opodatkowaniem³³. Przepisy zabraniające nadmiernego opodatkowania spotykamy w niektórych współczesnych konstytucjach³⁴, choć nie występują one często. Ważną rolę w tym zakresie odgrywa także orzecznictwo³⁵.

Do skutecznej ochrony podatnika unormowania konstytucyjne i podstawowe zasady ustrojowe nie są jednak wystarczające³⁶, podobnie jak prawa i wolności ogólnie przynależne podatnikowi jako człowiekowi i obywatelowi (prawo do własności, prawo do prywatności, prawo do niedyskryminacji, prawo do rzetelnego procesu).

Ze względu na kluczową rolę podatnika w finansowaniu społeczności, której jest częścią, i związane z tym obowiązki i odpowiedzialność, konieczne i należne podatnikowi są dodatkowe, szczegółowe gwarancje normatywne uwzględniające specyfikę jego sytuacji jako podmiotu zobowiązanego stosunku podatkowoprawnego. Brak możliwości współkształtowania stosunku podatkowoprawnego, nierównorzędność stron tego stosunku, możliwość przymusowego egzekwowania świadczenia podatkowego i dominująca we współczesnych systemach podatkowych metoda samoobliczenia podatku, w której ramach to podatnika obciąża obowiązek (i ryzyko) prawidłowego ustalenia stanu faktycznego i prawnego i na tym tle – należnej kwoty podatku, powodują, że podatnik jako strona słabsza i narażona na ryzyko potrzebuje dodatkowej ochrony, łagodzącej tę nierównowagę, i jasno określonych praw, które umożliwią mu obronę przed nadmiernie ingerencyjnymi czy nieuzasadnionymi działaniami wierzyciela podatkowego³⁷. Podatnik musi dysponować skutecznymi środkami zabezpieczającymi go przed naruszeniami ze strony organu podatkowego, będącego stroną silniejszą relacji podatkowej, gospodarzem postępowania podatkowego i w istocie sędzią w sprawie, której wynikiem jest zainteresowany.

32 V. Thuronyi, *Comparative...*, s. 71.

33 Zob. A. Gomułowicz, *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3, s. 32.

34 Np. Konstytucja Hiszpanii z 1978 r. (art. 31 ust. 1) i Konstytucja Federacyjnej Republiki Brazylii z 1988 r. (art. 150 ust. IV) zawierają przepisy zabraniające konfiskaty za pomocą podatków.

35 W 1995 r. niemiecki Sąd Konstytucyjny ustanowił zasadę połowy dochodu, która miała zakazywać stawki podatkowej od dochodu przekraczającej 50%. W 2006 r. Sąd wycofał się z tego stanowiska. Na ten temat zob. W. Schoen, *Taxation...*, s. 262.

36 W. Nykiel, *Prawa...*, s. 18.

37 A. Franczak, *Od redaktora naukowego*, [w:] idem (red.), *Ochrona...*, s. 11–12; A. Mariański, *Znaczenie karty (deklaracji) praw podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 238–240.

Równowaga między unormowaniami mającymi zabezpieczyć pobór środków służących finansowaniu zadań publicznych a regulacjami służącymi ochronie praw i słusznym interesom podatników w relacjach z administracją podatkową³⁸, czy szerzej – związkiem publicznoprawnym, jest konieczna dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego³⁹. Autentyczna, dostrzegalna dla podatników dbałość wierzyciela podatkowego o odpowiednie zabezpieczenie ich praw jest warunkiem koniecznym akceptacji systemu podatkowego, która z kolei oddziałuje na poziom dobrowolnej realizacji podatku⁴⁰.

W ostatnich dekadach dysproporcje między obowiązkami i prawami podatników narastają. Wdrażanie wypracowanych na arenie międzynarodowej kolejnych instrumentów zapobiegania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania i obciążanie podatników kolejnymi obowiązkami implikuje konieczność ustanowienia nowych czy wzmocnienia już funkcjonujących mechanizmów ochrony praw podatnika⁴¹. Niestety nie następuje to w odpowiednim zakresie. Kolejnych obowiązków nakładanych na podatników w celu zwiększenia skuteczności gromadzenia dochodów podatkowych i przeciwdziałania unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania nie równoważy bowiem dostateczna dbałość o prawa podatnika⁴². W konsekwencji rośnie zagrożenie dla praw podatnika⁴³ i potrzeba naukowej refleksji nad tą problematyką. Nie można akceptować, by w toku „uszczelniania” systemu podatkowego, w imię skądinąd słusznym idei powszechności opodatkowania, sprawiedliwości czy solidarności społecznej, dochodziło do naruszenia tak podstawowych wartości jak prawo własności, prawo do prywatności czy prawo do rzetelnego procesu⁴⁴. Nauka prawa podatkowego powinna w tych szczególnych okolicznościach przypominać wierzycielowi podatkowemu o wymogu proporcjonalności podejmowanych działań, w tym tych zwiększających efektywność poboru podatku, oraz przestrzegać przed nadmiernym zachwianiem równowagi między pozycją organów podatkowych i podatników⁴⁵.

Choć problematyka praw podatnika i ich ochrony od kilkudziesięciu lat jest podejmowana w literaturze przedmiotu, samo pojęcie praw podatnika nie doczekało się jednolitej, powszechnie stosowanej definicji⁴⁶. Nie wykształciły się

38 W. Nykiel, M. Sęk, *Raport...*, s. 9.

39 Zob. szerzej W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 2, s. 28.

40 M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 71–72.

41 A. Mariański, *Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 25.

42 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter. Towards Greater Fairness in Taxation: Preliminary Report*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013, s. 19.

43 W. Nykiel, *Prawa...*, s. 18.

44 B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Problematyka ochrony praw podatnika jako kierunek badań nad prawem podatkowym*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 15–16.

45 *Ibidem*, s. 15–16.

46 B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 10; A. Mariański, *Znaczenie...*, s. 239.

też międzynarodowe ramy prawne odnoszące się do praw podatnika i ich ochrony; z perspektywy międzynarodowej w tym obszarze można wskazać wyłącznie na podatkowo-istotne unormowania dotyczące praw człowieka w ogólności i czekać na stopniowy rozwój praw podatnika jako określonego podzbioru praw człowieka⁴⁷. W ramach badań nad prawami podatnika przede wszystkim prowadzona jest „inventaryzacja instytucji kształtujących relacje między podatnikiem a administracją podatkową”, które mogą być traktowane jako prawa podatnika, i podejmowane są próby klasyfikacji tak rozumianych praw podatnika⁴⁸.

W najbardziej ogólnym ujęciu prawa podatnika to prawa przynależne podatnikowi⁴⁹. Jak słusznie zauważa B. Brzeziński, chodzi też o prawa należne innym osobom, których dotyczy prawo podatkowe⁵⁰. Skoro bowiem dana osoba znalazła się w orbicie zainteresowania prawa podatkowego, to ponosi pewne ciężary publiczne (np. płatnik – obowiązki płatnicze i związaną z tym odpowiedzialność), zasługując tym samym na ochronę⁵¹. Dyskusja dotyczy jednak przede wszystkim samego podatnika i jego sytuacji.

Prawa podatnika to, w uproszczeniu, wolności i uprawnienia podatnika⁵² w jego stosunkach ze związkiem publicznoprawnym jako wierzycielem podatkowym i reprezentującą go administracją podatkową, których celem jest ochrona podatnika przed nadmiernie ingerującym, dyskryminacyjnym czy nieprzewidywalnym nakładaniem, wymiarem i poborem podatku⁵³, przed skutkami nieprawidłowości i nadużyć na etapie tworzenia i stosowania prawa

47 J. de Goede, *Taxpayer Protection in International Tax Law*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 105–106.

48 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 11.

49 Idem, *Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection...*, s. 18.

50 *Ibidem*.

51 H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 293.

52 A. Leszczyńska pisze o „ochronie prawa podatnika” jako pojęciu obejmującym „zarówno warstwę materialną prawa, czyli określone uprawnienia, wolności i kompetencje, jakie przysługują jednostce, jak również środki ochrony tych praw” – zob. A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009, s. 513.

53 J. Kiszka pisze o „ochronie praw podatnika” jako pojęciu obejmującym „ogół gwarancji, z jednej strony wykluczających nadmierną ingerencję państwa [...] poprzez podatki w sferę praw podmiotowych, w tym własność jednostki, z drugiej zaś, zapobiegających nierównemu traktowaniu podmiotów podatkowych znajdujących się w takiej samej sytuacji oraz eliminujących nieprzewidywalne dla opodatkowanych, nagłe, destabilizujące ich działalność, niekorzystne zmiany przepisów podatkowych” – zob. J. Kiszka, *Zasady ochrony podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 16, s. 459, cyt. za: A. Leszczyńska, *Prawa...*, s. 514.

podatkowego. Innymi słowy, prawa podatnika mają go chronić przed bezprawiem legislacyjnym, administracyjnym i sądowym w obszarze prawa podatkowego.

Występują też trudności w dychotomicznym rozróżnieniu między prawami podatnika jako takimi a środkami ich ochrony, realizacji czy egzekwowania. B. Brzeziński proponuje rozróżnienie na prawa podatnika stanowiące „pewne ogólnie akceptowane wzorce relacji między podatnikami oraz państwem i jego administracją podatkową” oraz uprawnienia podatnika stanowiące „bardziej lub mniej szczegółowe rozwiązania prawne, urzeczywistniające w możliwie pełny sposób wspomniane prawa”⁵⁴. Bardziej adekwatny wydaje się podział na prawa i środki (instrumenty, mechanizmy) ich ochrony, choć i temu podziałowi nie należy przypisywać nadmiernego znaczenia, bo na przykład prawo do odwołania może być zarówno prawem samym w sobie, jak i środkiem ochrony innego prawa – prawa do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości. W późniejszej publikacji B. Brzeziński wspomina już zresztą o prawach podatnika oraz środkach ich egzekwowania (*enforcement measures*), te drugie określając jako unormowania, które przyznają podatnikowi środki prawne umożliwiające ochronę jego interesów, korektę nieprawidłowych w sensie prawnym działań administracji lub poprawę sytuacji podatnika bez względu na prawidłowość czy nieprawidłowość działań administracji⁵⁵. W bieżących wypowiedziach odnosi się z kolei do środków prawnych ochrony praw podatnika, wymieniając wśród nich uprawnienia podatnika, kompetencje organów władzy publicznej do działania w celu ochrony praw podatnika oraz instytucje pomocnicze⁵⁶.

Wśród środków ochrony praw podatnika B. Brzeziński wyróżnia środki o charakterze korekcyjnym i kompensacyjnym⁵⁷. Środki korekcyjne mają umożliwiać usunięcie naruszenia i „ustalenie sytuacji prawnej podatnika w sposób zgodny z obowiązującym prawem”⁵⁸. Przykładowo można wskazać wznowienie postępowania na wniosek podatnika, który bez swojej winy nie brał w nim czynnego udziału, co doprowadziło do wydania decyzji niezgodnej z prawem, niekorzystnej dla podatnika. Środkiem korekcyjnym jest też możliwość wniesienia odwołania od decyzji organu podatkowego wydanej z naruszeniem prawa materialnego lub proceduralnego. Należy zresztą wspomnieć, że w tradycyjnym ujęciu wśród środków ochrony praw podatnika wymienia się przede wszystkim środki korekcyjne, to jest środki zaskarżenia rozstrzygnięć organów podatkowych – od zażalenia na postanowienie i odwołania od decyzji, przez skargę do sądu administracyjnego

54 Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 18–19.

55 Zob. idem, *Taxpayers'...*, s. 23.

56 B. Brzeziński, wypowiedź podczas sesji *Od Karty Praw Podatnika do Karty Dobrych Praktyk Podatkowych* konferencji „Karta (Deklaracja) Dobrych Praktyk Podatkowych – potrzeba uchwalenia w Polsce”, zorganizowanej 8 grudnia 2021 r. w Warszawie przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych.

57 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 16.

58 *Ibidem*.

i skargę konstytucyjną, do skarg do trybunałów międzynarodowych włącznie⁵⁹. Jak zauważa Z. Kmiecik, podstawowym środkiem ochrony interesów podatnika jest zaskarżenie rozstrzygnięcia organu podatkowego do sądu⁶⁰. Środki kompensacyjne służą natomiast naprawieniu szkód wyrządzonych nieprawidłowościami w stanowieniu i stosowaniu prawa podatkowego⁶¹. Taką funkcję pełni chociażby wniosek o zwrot podatku pobranego na podstawie przepisu uznanego za niezgodny z konstytucją.

Zasadne wydaje się uzupełnienie powyższego katalogu o środki o charakterze prewencyjnym, które mają zapobiegać naruszeniu praw podatnika. Środkami prewencyjnymi są te dotyczące procedur tworzenia prawa podatkowego, mające zagwarantować jego właściwą jakość i odpowiednie uwzględnienie interesu podatnika, jak na przykład obowiązek przeprowadzenia konsultacji społecznych czy możliwość zgłoszenia udziału w wysłuchaniu publicznym. Karta praw podatnika między innymi przez odpowiednią edukację podatników i administracji podatkowej w zakresie praw podatnika także zapobiega naruszeniom w tym obszarze. Instytucja doradztwa podatkowego, przy założeniu, że doradcy uświadamiają podatnikom ich prawa i udzielają pomocy w korzystaniu ze środków ich ochrony w stosunkach z administracją podatkową⁶², może pełnić funkcję korekcyjną, ale i prewencyjną.

Środki ochrony praw podatnika to kategoria bardzo szeroka, obejmująca też „instytucje w sensie organizacyjnym”, jak wspomniana powyżej instytucja doradztwa podatkowego czy instytucja rzecznika prawa podatnika, instytucja informacji/infolinii podatkowej, instytucja sądownictwa administracyjnego⁶³. Ponadto ochronie praw podatnika służą nie tylko te środki, które są w dyspozycji danego podatnika, ale też takie środki, które mogą podejmować inne podmioty⁶⁴. Konkretny podatnik dysponuje na przykład możliwością wniesienia zażalenia na adresowane do niego postanowienie. Wśród środków dostępnych innym niż podatnik podmiotom można wyróżnić te podejmowane w interesie indywidualnego podatnika (np. interwencja rzecznika praw podatnika czy rzecznika praw obywatelskich w indywidualnej sprawie) oraz te podejmowane w interesie podatników jako zbiorowości (np. wniosek o podjęcie przez NSA uchwały *in abstracto*

59 Zob. *ibidem*, s. 10. Nawiązując do jednego z najwcześniejszych opracowań tej tematyki (D. Albrechtse, H. van Arendonk (red.), *Taxpayer Protection in the European Union*, Kluwer, London 1998), B. Brzeziński zalicza do podstawowych obszarów badawczych ochrony praw podatnika środki prawne przeciwko decyzjom organów podatkowych, kary finansowe dotyczące podatników oraz pomoc prawną dla podatników. Zob. też B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 50–61.

60 Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 20.

61 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 16.

62 *Ibidem*, s. 31.

63 *Ibidem*, s. 15–31.

64 *Ibidem*, s. 15.

dla wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych).

Bez wątpienia prawa podatnika i środki ich ochrony czy egzekwowania należy rozpatrywać łącznie. Nie chodzi bowiem tylko o to, czy i jakie prawa podatnikowi przysługują, ale też o to, czy i w jaki sposób podatnik może z tych praw korzystać⁶⁵. Z tych względów racjonalne jest posługiwanie się zbiorczą kategorią „ochrona praw podatnika”.

Jak zauważa B. Brzeziński, ochrona praw podatnika w aspekcie indywidualnym sprowadza się do tego, by podatnik dysponował środkami prawnymi do precyzyjnego ustalenia zakresu obciążających go obowiązków, weryfikacji prawidłowości działania organów podatkowych w jego indywidualnej sprawie i eliminacji ewentualnych nieprawidłowości i ich skutków⁶⁶. W aspekcie społecznym chodzi o to, by faktyczna dostępność i skuteczność instrumentów prawnych postawionych do dyspozycji podatnika utwierdzała społeczeństwo w przekonaniu, że „opodatkowanie przebiega według społecznie akceptowalnych reguł i z poszanowaniem praw jednostki”, tym samym wzmacniając poczucie więzi obywateli z państwem i „przekonanie o racjonalności zachowań zgodnych z prawem podatkowym”⁶⁷.

Wspomniane trudności w zdefiniowaniu praw podatnika mogą być związane z ich różnorodnością, zarówno merytoryczną, jak i formalną⁶⁸. Prawa te dotyczą kwestii materialnoprawnych i proceduralnych. Odnoszą się do relacji podatnika z administracją podatkową w obszarze jej władczych kompetencji i do prawa do zaskarżenia jej działań i rozstrzygnięć, jak również do relacji podatnika z prawodawcą czy z samym prawem podatkowym (jego treścią, ważnością, słusznością, sposobem stosowania), a nawet do standardów obsługi i traktowania przez administrację podatkową, przy czym ta ostatnia kategoria ma raczej charakter postulatyczny czy deklaracyjny⁶⁹. Mają swe (formalne) źródło w wielu aktach prawa krajowego, od konstytucji przez ustawy z zakresu ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego, a także w instrumentach o charakterze ponadnarodowym (międzynarodowych i unijnych). Jak wskazuje się w piśmiennictwie, niełatwe, czy wręcz niemożliwe jest opracowanie takiej ich klasyfikacji, która byłaby wyczerpująca czy rozłączna⁷⁰.

Wśród praw podatnika można wyróżnić takie, które ogólnie są prawami człowieka i obywatela, jak i takie, które są specyficzne dla obszaru prawa podatkowego i służą wyłącznie podatnikom⁷¹. Niektóre prawa przysługują jednostce właśnie ze względu na posiadanie przez nią statusu podatnika⁷², na przykład prawo do zapłaty

65 P. Pistone, *The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection...*, s. 38.

66 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 12.

67 *Ibidem*.

68 W. Nykiel, *Prawa...*, s. 19; B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 13.

69 Zob. szerzej D. Bentley, *Taxpayers'...*, s. 107–109.

70 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 16.

71 *Ibidem*, s. 11.

72 A. Leszczyńska, *Prawa...*, s. 523.

podatku w wysokości wynikającej z obowiązujących przepisów rangi co najmniej ustawowej⁷³, prawo do zwrotu nadpłaty podatku, prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem. Prawa o charakterze ogólnym mogą też zostać wyrażone w sposób uwzględniający specyfikę prawa podatkowego, jak na przykład konstytucyjne prawo do prywatności wyrażone (w jednym ze swych aspektów) poprzez tajemnicę skarbową⁷⁴. W istocie także te prawa podatnika, które są specyficzne dla prawa podatkowego, mają swoje źródło w prawach człowieka.

Praw człowieka nie tworzy wola prawodawcy czy społeczności międzynarodowej, bo ich pierwotnym źródłem jest niezbywalna godność człowieka, a rolą prawodawcy jest tylko nadanie im charakteru praw chronionych międzynarodowo, konstytucyjnie czy ustawowo, by stworzyć w prawie stanowionym warunki i mechanizmy do korzystania z nich i ich ochrony⁷⁵. Podatek jest ograniczeniem prawa własności, które należy do podstawowych praw człowieka, chronionych przez instrumenty międzynarodowe, regionalne i konstytucyjne. W związku z kontrolą i wymiarem podatku zagrożona może też być prywatność podatnika, która należy do praw człowieka w ogólności⁷⁶. Nie są to prawa absolutne, w tym sensie, że dopuszczalna jest ingerencja w nie, uzasadniona realizacją interesu publicznego, jakim jest gromadzenie dochodów publicznych, ingerencja ta nie może jednak przekraczać określonych granic⁷⁷, prowadzić do naruszenia istoty tych praw. Zakaz dyskryminacji (i odpowiadające mu prawo do równego traktowania) oraz prawo do rzetelnego procesu, istotne dla podatnika, również należą do praw, które można określić jako prawa człowieka w ogólności.

Jak zauważa B. Szczurek: „w podatniku należy w pierwszej kolejności widzieć człowieka i obywatela, a dopiero potem podmiot zobowiązany do świadczeń na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego”⁷⁸. Punktem wyjścia są zatem te prawa podatnika, które przysługują mu z racji jego człowieczeństwa czy obywatelstwa, gwarantowane międzynarodowo czy konstytucyjnie. Państwo nie może podatnika bezprawnie czy bezzasadnie pozbawić tych praw i nie ma dowolności w ich ograniczaniu⁷⁹. Prawa człowieka i obywatela zapewniają podatnikowi pewien minimalny poziom ochrony „przed onnipotencją władzy podatkowej”, przed arbitralnym czy bezprawnym działaniem państwa i jego organów

73 Kwota podatku wynikająca z przepisów rangi ustawowej może ulec zmniejszeniu wskutek zastosowania przepisów zawartych w ratyfikowanej za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania, stąd mowa o kwocie podatku wynikającej z przepisów o randze co najmniej ustawowej.

74 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 12.

75 A. Napiórkowska, *Czy ktoś chroni podatnika?*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Warszawa 2011, s. 146–147.

76 A. Leszczyńska, *Prawa...*, s. 517–519.

77 *Ibidem*, s. 519.

78 B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 39.

79 *Ibidem*, s. 39.

na etapie tworzenia i stosowania prawa podatkowego⁸⁰. Ze względu na charakter i zakres ingerencji, na jaką jest narażony, podatnik potrzebuje jednak ochrony silniejszej, bardziej precyzyjnej i lepiej dostosowanej do specyfiki prawa podatkowego⁸¹. Stąd liczne prawa szczegółowe, przynależne konkretnie podatnikowi.

Również środki ochrony praw podatnika mogą mieć charakter ogólny czy powszechny, w tym sensie, że przysługują ogólnie obywatelom, a nie tylko podatnikom, w odróżnieniu od środków o charakterze szczególnym, dostępnym tylko podatnikom⁸². Charakter powszechny będzie miała na przykład możliwość wniesienia odwołania od decyzji administracyjnej (w tym podatkowej), a szczególny – na przykład możliwość wnioskowania o stwierdzenie nadpłaty.

Uwzględniając kryterium formalnego źródła praw podatnika, można wyróżnić prawa znajdujące swe umocowanie w umowach międzynarodowych, aktach organizacji międzynarodowych, konstytucji, ustawach zwykłych i aktach podustawowych, przy czym to samo prawo może być przedmiotem unormowań różnego szczebla⁸³. Wówczas w aktach wyższej rangi prawo będzie sformułowane bardziej ogólnie, jako norma-zasada, a w aktach niższej rangi – bardziej szczegółowo, z uwzględnieniem specyfiki prawa podatkowego, jako norma-reguła⁸⁴. Innymi słowy, poszczególne prawa podatnika mogą być objęte ochroną na różnych płaszczyznach: prawa międzynarodowego, unijnego i krajowego (konstytucyjnego i ustaw podatkowych)⁸⁵, a ich ochronę mogą statuować normy o zróżnicowanym stopniu ogólności/szczegółowości⁸⁶.

Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności⁸⁷ jako instrument międzynarodowy wymienia na przykład prawo do poszanowania własności, prawo do poszanowania prywatności i zakaz dyskryminacji⁸⁸. Do praw podatnika zawartych w umowach międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania można zaliczyć na przykład prawo do niedyskryminacji i prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem w sensie prawnym⁸⁹. Prawami podatnika mającymi swoje źródło w prawie

80 *Ibidem*, s. 17, 39–40.

81 *Ibidem*, s. 16–18.

82 *Ibidem*, s. 15.

83 *Ibidem*.

84 *Ibidem*.

85 *Ibidem*, s. 28; H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres...*, s. 293.

86 H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres...*, s. 293.

87 Zob. Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.

88 Zob. szerzej A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka jako instrument ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 1–2, s. 9 i n.; B. Brzeziński, *Znaczenie art. 1 Protokołu nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka dla ochrony praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 69 i n.

89 Zob. szerzej Z. Kukulski, *Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego*

unijnym są między innymi prawo do niedyskryminacji i swobód traktatowych oraz – chronione przez Kartę Praw Podstawowych Unii Europejskiej⁹⁰: prawo własności, prawo do prywatności, prawo do ochrony danych osobowych, prawo do dobrej administracji oraz prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu⁹¹. Do konstytucyjnych praw podatnika można zaliczyć te wynikające z unormowań dotyczących *stricte* materii podatkowej (np. prawo do ustawowej regulacji podatku), jak i te ogólne: unormowane indywidualnie (np. prawo do równego traktowania/niedyskryminacji, prawo do sądu) i wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego (np. prawo do pewności prawa, prawo do ochrony praw słuszenie nabytych i poszanowania interesów w toku)⁹². W praktyce największą rolę odgrywają jednak prawa zawarte w aktach rangi ustawowej, które wypełniają uszczegółowioną treścią konstytucyjne i traktatowe gwarancje przynależne podatnikowi, kształtując zasady interakcji między podatnikami i organami podatkowymi⁹³. Treści normatywne zawarte w ustawach najbardziej bezpośrednio oddziałują na rzeczywistość podatkową i sytuację podatnika.

Wyróżnia się także „prawa” podatnika nienadające się do normatywizacji („ujęcia w kategoriach *stricte* prawnych”) i egzekwowania, ale powszechnie uważane za standard w relacjach obywatel–administracja publiczna⁹⁴ i zaliczane do tak zwanych dobrych praktyk administracyjnych. Przykładowo można tu wskazać na „prawo” do uprzejmego traktowania⁹⁵. B. Brzeziński określił je jako „prawa

opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 170–175.

90 Zob. Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Dz.U.UE.C. z 2007, nr 303, s. 1 z dnia 14.12.2007.

91 Zob. szerzej A. Franczak, *Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika*, [w:] idem (red.), *Ochrona...*, s. 123 i n.

92 Zob. szerzej B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 21.

93 B. Szczurek, *Prawa podatnika i ich ochrona w państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3–4, s. 12.

94 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 15.

95 Zob. art. 12 Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji, zatwierdzonego rezolucją Parlamentu Europejskiego z dnia 6 września 2001 r. (Dz.U.UE.C. 2011.285.3), w którym mowa jest o swoim rozumianej zasadzie uprzejmości. Zgodnie z art. 12 EKDA: „1. Urzędnik jest usługowy, zachowuje się właściwie, i uprzejmie, i pozostaje dostępny w kontaktach z ogółem społeczeństwa. Odpowiadając na korespondencję, rozmowy telefoniczne i pocztę elektroniczną urzędnik stara się być w jak największym stopniu pomocny, a także udziela odpowiedzi na skierowane do niego pytania w sposób możliwie najbardziej wyczerpujący i dokładny. 2. Jeżeli urzędnik nie jest właściwy w danej sprawie, kieruje obywatela do urzędnika właściwego. 3. W przypadku popełnienia błędu, który narusza prawa lub interesy jednostki, urzędnik składa stosowne przeprosiny i stara się skorygować negatywne skutki popełnionego przez siebie błędu w możliwie najwłaściwszy sposób, informując jednocześnie o ewentualnych możliwościach odwołania się zgodnie z artykułem 19 Kodeksu”. Należy podkreślić, że choć Kodeks ma na celu bardziej szczegółowe wyjaśnienie, co powinno oznaczać w praktyce zawarte w art. 41 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej prawo do dobrej administracji, Kodeks nie jest instrumentem prawnie wiążącym.

miękkie”, w odróżnieniu od „praw twardych”⁹⁶. P. Baker i P. Pistone zauważają, że granica między prawami podatnika a dobrymi praktykami administracyjnymi jest cienka⁹⁷. Wyjaśniają na przykładzie, że o ile wdrożenie komunikacji elektronicznej z podatnikami jako bardziej efektywnej, szybszej, tańszej i zorientowanej na klienta jest kwestią z zakresu dobrych praktyk administracyjnych, o tyle ochrona podatnika w toku takiej korespondencji przed dostępem osób trzecich do jego danych czy możliwością podszycia się pod niego przez osoby trzecie jest kwestią z zakresu ochrony praw podatnika.

W literaturze prawa podatnika dzielone są też na prawa-postulaty, których źródłem są akty czy dokumenty niemające mocy wiążącej (np. administracyjne karty praw podatnika czy niewiążące rekomendacje organizacji międzynarodowych), a nawet postulaty doktryny, oraz prawa-dyrektywy, mające swoje źródło w aktach prawa obowiązującego⁹⁸. Tylko te drugie korzystają z ochrony prawnej, której służą konkretne instytucje systemu prawnego⁹⁹. Niektóre z praw-postulatów mogą decyzją prawodawcy uzyskać walor normatywny i przekształcić się w prawa-dyrektywy, a inne nie nadają się do normatywizacji, bo nie można im zapewnić skutecznej ochrony prawnej¹⁰⁰.

W piśmiennictwie anglosaskim wyróżniono natomiast prawnie („ustawowo”) chronione prawa pierwotne i wtórne (*primary and secondary legal rights*) oraz administracyjne prawa pierwotne i wtórne (*primary and secondary administrative rights*)¹⁰¹. Do praw pierwotnych prawnie chronionych zaliczono te ujęte w umowach międzynarodowych i konstytucjach, które muszą być uwzględniane nie tylko w procesie stosowania, ale i stanowienia prawa podatkowego (np. prawo do własności, prawo do prywatności, prawo do pewnego prawa, prawo do niedyskryminacji/równości, prawo do odwołania od decyzji), natomiast do praw wtórnych prawnie chronionych – te ujęte w ustawodawstwie podatkowym zwykłym, służące w istocie realizacji praw pierwotnych i znajdujące zastosowanie przede wszystkim na etapie stosowania prawa podatkowego (np. prawo do zgłaszania wniosków dowodowych, prawo do poufności danych dotyczących podatnika będących w posiadaniu administracji podatkowej, prawo do uzasadnienia decyzji, prawo do odwołania od decyzji)¹⁰². Mianem praw pierwotnych administracyjnych określono

96 B. Brzeziński, wypowiedź podczas sesji *Od Karty Praw Podatnika do Karty Dobrych Praktyk Podatkowych* konferencji „Karta (Deklaracja) Dobrych Praktyk Podatkowych – potrzeba uchwalenia w Polsce”, zorganizowanej 8 grudnia 2021 r. w Warszawie przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych.

97 P. Baker, P. Pistone, *Introduction*, [w:] iidem (red.), *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015, s. 22.

98 H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres...*, s. 293–294.

99 *Ibidem*, s. 294.

100 *Ibidem*, s. 307–308.

101 D. Bentley, *Taxpayers'...*, s. 110–112 i n. Zob. też B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 16–17; B. Szczurek, *Prawa...*, s. 13–15; eadem, *Koncepcja...*, s. 49–50.

102 Zob. D. Bentley, *Taxpayers'...*, s. 110–112 i n.; B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 17; B. Szczurek, *Prawa...*, s. 13–15.

te odpowiadające prawom wtórnym prawnie chronionym, ale niemające postaci ustawowej, lecz ujęte w regulacjach tworzonych przez administrację podatkową (np. rozciągnięcie przez administrację podatkową prawa do tajemnicy zawodowej, w tym tajemnicy korespondencji z klientem, ustawowo dotyczącego tylko adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych, także na księgowych), a praw wtórnych administracyjnych – te, które nie nadają się do normatywizacji, ale administracja podatkowa chce ich przestrzegać (np. prawo do uprzejmego traktowania, prawo do otrzymania w odpowiednim czasie pomocy/wsparcia, w tym informacyjnego, w wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych)¹⁰³.

Prawa podatnika można też klasyfikować jako te dotyczące etapu stanowienia prawa podatkowego oraz te dotyczące etapu stosowania prawa podatkowego, w tym także etapu sądowej kontroli zgodności z prawem działań administracji podatkowej¹⁰⁴. Również środki ochrony praw podatnika można podzielić na: dotyczące treści prawa podatkowego i procedur prawodawczych oraz dotyczące sposobu stosowania prawa podatkowego¹⁰⁵. Przykładem tych pierwszych będzie możliwość wniesienia uwag w ramach konsultacji społecznych przewidzianych w regulaminie prac ustawodawczych, a tych drugich – możliwość wniesienia ponaaglenia.

Prawa podatnika można także podzielić na materialnoprawne i proceduralne¹⁰⁶. Charakter materialnoprawny ma na przykład prawo do przedawnienia, a proceduralny – na przykład prawo do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym. Prawa (i środki) proceduralne odgrywają szczególną rolę. Jak już wspomniano, problematykę ochrony praw podatnika tradycyjnie bowiem łączy się ze środkami zaskarżenia¹⁰⁷ oraz instytucjami z zakresu postępowania podatkowego i sądowego w sprawach podatkowych, mającymi zagwarantować rzetelność postępowania¹⁰⁸.

W obliczu tak dużej różnorodności praw podatnika i środków ich ochrony oraz występujących między nimi współzależności należy zaznaczyć, że o faktycznym zakresie i stanie ochrony praw podatnika w danej jurysdykcji podatkowej należy wnioskować nie na podstawie poszczególnych składowych tego systemu (praw i środków ich ochrony) rozpatrywanych w izolacji, lecz analizując ten system jako pewną całość, o określonej skuteczności. Ten system należy nie tylko postrzegać, ale i budować jako pewną całość funkcjonalną. Trzeba też mieć na względzie, że niekiedy między warstwą prawną a aplikacyjną występują pewne rozbieżności, co jest zjawiskiem wysoce niepożądanym.

103 Zob. D. Bentley, *Taxpayers'...*, s. 110–112 i n.; B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 17.

104 H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres...*, s. 293.

105 B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 15.

106 *Ibidem*, s. 15.

107 *Ibidem*, s. 10.

108 B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 19–20.

Rozdział 2

Karta praw podatnika we współczesnych systemach podatkowych¹

2.1. Karta praw podatnika – pojęcie i funkcje

Karta praw podatnika (dalej: karta) jest instrumentem ochrony praw podatnika funkcjonującym w wielu współczesnych państwach². Karta to w uproszczeniu tekst normatywny lub deklaratywny, gdzie w zwięzły sposób określone są podstawowe prawa (a niekiedy i obowiązki podatników), którym odpowiadają obowiązki i uprawnienia organów podatkowych³. W podobnym duchu kartę definiuje P. Baker, określając ją jako „krótki, przystępny komunikat dotyczący podstawowych praw (i obowiązków) podatników w stosunkach z administracją podatkową”⁴. Zarówno OECD, jak i autorzy innego międzynarodowego wzorca karty: M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell, postrzegają ją jako „próbę streszczenia i wyjaśnienia, w prostym języku, praw i obowiązków podatnika dotyczących jego spraw podatkowych, w celu uczynienia tej informacji szeroko dostępną i zrozumiałą”⁵. Zbiorczy termin „karta praw podatnika” jest przy tym używany na określenie nie tylko kart praw podatnika (*taxpayers’ charters of rights*) w tradycyjnym ujęciu, to jest dokumentów o charakterze deklaratywnym, w których administracja

- 1 Rozdział oparty na wcześniejszej publikacji M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 71–96.
- 2 Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 16; P. Baker, *Taxpayers’ Charters and a Taxpayers’ Charter for Europe*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer’s Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 130–131; M. Sęk, *Karta...*, s. 71.
- 3 M. Sęk, *Karta...*, s. 72.
- 4 P. Baker, *Taxpayers’...*, s. 132.
- 5 OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers’ Rights and Obligations – Practice Note. Amended*, OECD, Paris 2003, s. 6; M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter. Towards Greater Fairness in Taxation: Preliminary Report*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013, s. 162; iidem, *A Model Taxpayer Charter. Towards Greater Fairness in Taxation*, IBFD, Amsterdam 2016, s. 105.

podatkowa uznaje istnienie pewnych praw podatnika i deklaruje ich przestrzeganie, ale i ustaw o prawach podatnika (*taxpayers' bills of rights*), to jest aktów normatywnych, w których władze ustawodawcze przyznają podatnikom pewne prawa czy potwierdzają (powtarzają) prawa wynikające już z innych aktów normatywnych różnego szczebla⁶. Dla porządku warto też wspomnieć o deklaracjach praw podatnika, czyli dokumentach o charakterze postulatycznym stanowiących zestawienie oczekiwań podatników wobec administracji podatkowej, czy szerzej – wierzyciela podatkowego⁷.

W ogólnym ujęciu karta jest instrumentem, który ma wzmocnić ochronę praw podatnika przez ich skonsolidowanie w jednym dokumencie, usystematyzowanie i wyrażenie w sposób możliwie zrozumiały⁸. Karta zwiększa świadomość praw podatnika wśród podatników, jak i pracowników administracji podatkowej, co samo w sobie może prowadzić do poprawy sytuacji podatników⁹, a niekiedy rozszerza też katalog praw podatnika i środków ich ochrony. Karta na tle innych tekstów wyrażających prawa (i obowiązki) podatnika powinna wyróżniać się szeroko pojętą dostępnością dla podatnika, jego pełnomocnika i organów podatkowych, czyli powinna być sformułowana i opublikowana w sposób gwarantujący łatwość zapoznania się z kartą i zrozumienia jej treści¹⁰.

U podatnika, który jest świadomy swych praw i dostępnych środków ich ochrony, rośnie poczucie bezpieczeństwa prawnego, a także, o ile zagwarantowaną ochronę ocenia jako adekwatną, akceptacja systemu podatkowego, co z kolei może prowadzić do zwiększenia poziomu dobrowolnej realizacji podatku¹¹. Społeczna ocena systemu podatkowego ulega poprawie szczególnie wówczas, gdy karta określa też standardy dla tworzenia prawa podatkowego, skutkujące lepszym wyważeniem interesu podatników i interesu wierzyciela podatkowego¹². Wprowadzając kartę, wierzyciel podatkowy dowodzi swej dbałości o ochronę praw podatnika, zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego¹³. Instytucja karty praw podatnika może też być obecnie postrzegana jako jeden ze sposobów na przywrócenie równowagi, która została zaburzona przez zachodzący w ostatnich dziesięcioleciach proces przyrostu obowiązków podatników, przy jednoczesnej stagnacji w zakresie ich praw¹⁴.

6 Zob. szerzej B. Brzeziński, *Deklaracja Praw Podatnika (propozycja systematyzacji tez)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2, s. 111–113; P. Baker, *Taxpayers'...*, s. 131–132.

7 Zob. szerzej B. Brzeziński, *Deklaracja...*, s. 112–113.

8 M. Sęk, *Karta...*, s. 71–72.

9 *Ibidem*, s. 72. Zob. też P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015, s. 117.

10 M. Sęk, *Karta...*, s. 73. Zob. szerzej P. Baker, *Taxpayers'...*, s. 132.

11 M. Sęk, *Karta...*, s. 71–72.

12 *Ibidem*, s. 92.

13 *Ibidem*, s. 80.

14 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 19.

We współczesnych systemach podatkowych występują karty o różnym charakterze (pochodzeniu i mocy wiążącej), zakresie treściowym i stopniu szczegółowości¹⁵.

Karty mogą mieć postać przepisów prawa powszechnie obowiązującego, gdy pochodzą od władzy ustawodawczej (np. Meksyk¹⁶, Włochy¹⁷), albo jednostronnej, pozbawionej mocy wiążącej deklaracji administracji podatkowej (np. Australia¹⁸, Izrael¹⁹, Kanada²⁰, Turcja²¹). Karty pochodzące od władzy wykonawczej (administracji podatkowej) przybierają postać niewiążących deklaracji, komunikatów, broszur informacyjnych, wewnętrznych regulaminów czy nawet interpretacji ogólnych²². Ze względu na cechy języka prawnego karty o charakterze normatywnym są nieco mniej komunikatywne niż karty w konwencji deklaratywnej, broszurowej, które mogą zawierać zwroty potoczne, bezpośrednie (np. Australia²³, USA²⁴).

Większość kart w państwach OECD pochodzi od administracji podatkowej i ma charakter niewiążący²⁵. Jednakże profesjonalni pełnomocnicy z 19 spośród 37 państw objętych badaniami M. Cadesky'ego, I. Hayesa i D. Russella wyraźnie stwierdzili, że popierają ideę karty posiadającej moc prawną, a więc wiążącą dla administracji podatkowej, a tylko przedstawiciele 6 państw – że wystarczająca byłaby niewiążąca karta pochodząca od administracji podatkowej, ale przez tę administrację przestrzegana²⁶. Niezależnie od mocy prawnej karty organy podatkowe w swoich działaniach powinny przestrzegać jej postanowień, a sądy powinny je ważyć wraz z okolicznościami rozpatrywanej sprawy²⁷.

Warto też odnotować, że niekiedy normy ustawowe nakładają na administrację podatkową obowiązek opracowania, ogłoszenia i przekazywania podatnikom karty, formułując również pewne wytyczne odnośnie do treści tego dokumentu, jego obowiązkowej zawartości (np. Francja²⁸, Korea Południowa²⁹, Stany Zjednoczone³⁰, Zjednoczone Królestwo³¹). W Stanach Zjednoczonych organy podatkowe już od 1988 roku mają obowiązek przygotować komunikat o prawach podatnika i przekazywać go podatnikom przed rozpoczęciem

15 M. Sęk, *Karta...*, s. 72.

16 P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 525, 541.

17 *Ibidem*, s. 437.

18 *Ibidem*, s. 116; M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 73, 75.

19 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 76.

20 P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 184, 202.

21 *Ibidem*, s. 798.

22 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 162.

23 P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 116.

24 *Ibidem*, s. 846.

25 *Ibidem*, s. 75.

26 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 150.

27 P. Baker, *Taxpayers'...*, s. 133.

28 P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 368.

29 *Ibidem*, s. 494.

30 *Ibidem*, s. 843.

31 *Ibidem*, s. 232.

kontroli³². W celach informacyjnych administracja podatkowa posługuje się przede wszystkim *Publikacją nr 1: Twoje Prawa jako Podatnika*³³, której pierwsza strona jest w istocie kartą praw podatnika. Kopia dokumentu jest przekazywana podatnikowi wraz z zawiadomieniem o kontroli, wraz z korespondencją oraz w innych sytuacjach, nawet jeśli nie wymaga tego prawo³⁴. Wspomniana karta praw podatnika z wykorzystaniem prostych sformułowań wskazuje reguły proceduralne dla kontroli, wymiaru, poboru i zwrotu podatku³⁵. W karcie wymieniono następujące prawa: prawo do informacji, prawo do usługi o odpowiedniej jakości, prawo do zapłaty prawidłowej kwoty podatku wynikającej z przepisów, prawo do kwestionowania stanowiska organów podatkowych i do bycia wysłuchanym, prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć do niezależnego organu, prawo do ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy, prawo do prywatności i poufności, prawo do bycia reprezentowanym, prawo do uczciwego i sprawiedliwego systemu podatkowego³⁶.

Karty co do zasady nie przyznają podatnikom danych praw, bo te wynikają już z konstytucji, a także uregulowań proceduralnego i materialnego prawa podatkowego³⁷. Karta w żadnym razie nie może ograniczać praw podatnika w stosunku do tych już przyznanych innymi przepisami czy wynikających z praktyki orzeczniczej³⁸. Karta może natomiast przystępnie wyjaśniać treść już posiadanych przez podatników praw, a także zwiększać zakres ochrony przysługującej podatnikom³⁹. Nawet jeśli karta powtarza prawa, które wynikają już z innych przepisów, to pełni ważną funkcję porządkującą, wzmacniającą oraz edukacyjną⁴⁰. Jak zauważa P. Baker: „nie ma nic złego w sytuacji, gdy te same prawa (i obowiązki) są określone w karcie podatnika i w innych, bardziej technicznych aktach prawa. Są to różne sposoby komunikowania tych praw i obowiązków”⁴¹. Karta odgrywa istotną rolę edukacyjną, bo nie każdy podatnik ma świadomość obowiązywania takich aktów prawnych, jak ordynacje lub kodeksy podatkowe, czy też ma okazję i chęć zapoznać się z zawartymi w nich przepisami, szczególnie biorąc pod uwagę często dużą objętość i hermetyczny język tych aktów⁴². Karta ma znacznie większy potencjał dotarcia do podatnika, szczególnie jeśli administracja podatkowa ma obowiązek przekazywać

32 *Ibidem*, s. 843.

33 *Ibidem*.

34 *Ibidem*.

35 *Ibidem*.

36 *Ibidem*, s. 846–847. Zob. też Internal Revenue Service, *Your Rights as a Taxpayer*, Publication 1 (Rev. 9-2017) Catalog Number 64731W, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (dostęp: 2.09.2018).

37 M. Sęk, *Karta...*, s. 79.

38 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 35.

39 *Ibidem*.

40 M. Sęk, *Karta...*, s. 79.

41 P. Baker, *Taxpayers'...*, s. 131.

42 M. Sęk, *Karta...*, s. 80.

egzemplarz karty podatnikowi przed przystąpieniem do kontroli czy przy wszczęciu postępowania podatkowego⁴³.

Karty występują jako odrębne, niezależne dokumenty normatywne (np. Meksyk⁴⁴, Włochy⁴⁵) lub deklaratywne (np. Australia⁴⁶) oraz niekiedy jako rozdziały w ordynacjach podatkowych czy kodeksach podatkowych (np. Chile⁴⁷). Niektóre państwa poprzestają na zawarciu kilku podstawowych praw w ustawach dotyczących procedury podatkowej, w jednym (np. Kolumbia⁴⁸, Ukraina⁴⁹) lub kilku następujących po sobie przepisach (np. Tajwan⁵⁰, Kolumbia⁵¹, Peru⁵²).

Ogólna ocena karty jako narzędzia ochrony praw podatnika jest bardzo korzystna: respondenci ze wszystkich 37 państw badanych przez M. Cadesky'ego, I. Hayesa i D. Russella stwierdzili, że jest to narzędzie dobre i potrzebne⁵³.

2.2. Karta praw podatnika jako międzynarodowy standard

Choć karta praw podatnika to relatywnie nowa instytucja prawa podatkowego, jest już obecna w wielu systemach podatkowych⁵⁴. Za pierwszą kartę uznaje się albo kartę o ogólnym zastosowaniu wprowadzoną w Zjednoczonym Królestwie w 1986 roku, albo francuski dokument dotyczący praw podatnika w toku kontroli podatkowej z 1975 roku⁵⁵.

Posiadanie karty praw podatnika jest obecnie międzynarodowym, uznanym standardem, choć są państwa, w których mimo braku karty poziom ochrony praw podatnika jest w praktyce oceniany jako bardzo wysoki (np. Dania⁵⁶, Singapur⁵⁷)⁵⁸. Karty zwiększają przejrzystość systemu podatkowego i jako przejaw podążania za

43 *Ibidem*, s. 80.

44 P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 525, 541.

45 *Ibidem*, s. 437.

46 *Ibidem*, s. 116; M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 73, 75.

47 P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 226.

48 *Ibidem*, s. 261.

49 *Ibidem*, s. 802.

50 *Ibidem*, s. 237.

51 *Ibidem*, s. 261.

52 *Ibidem*, s. 637.

53 Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 151.

54 M. Sęk, *Karta...*, s. 73.

55 Zob. P. Baker, *Taxpayers'...*, s. 132.

56 H. Klitz, H. Peytz, *Denmark*, [w:] P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 283–284.

57 S.H. Ong, *Singapore*, [w:] P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical...*, s. 677–678.

58 M. Sęk, *Karta...*, s. 73.

najlepszymi praktykami mogą być elementem przewagi konkurencyjnej danej jurysdykcji podatkowej nad innymi jurysdykcjami⁵⁹.

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (Organization for Economic Cooperation and Development – OECD) już w dokumentach dotyczących praw i obowiązków podatnika z 1990, 2001 i 2003 roku zachęcała państwa członkowskie do wprowadzenia karty⁶⁰. Na potrzeby międzynarodowego programu badawczego poświęconego praktycznej ochronie praw podatnika, prowadzonego z inicjatywy Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association – IFA), kartę zaliczono do ram instytucjonalnych (*institutional framework*) ochrony praw podatnika, obok takich instytucji jak rzecznik praw podatnika, oraz uznano za podstawowy standard⁶¹.

Podczas gdy w 1990 roku większość państw członkowskich OECD nie miała karty praw podatnika, do 2003 roku wiele z nich zdążyło już przyjąć różne rozwiązania spełniające rolę karty⁶². Z najnowszego, opublikowanego w 2021 roku raportu z badań prawoporównawczych prowadzonych pod auspicjami Międzynarodowego Biura Dokumentacji Podatkowej (International Bureau of Fiscal Documentation – IBFD) w Amsterdamie w ramach projektu *Obserwatorium Ochrony Praw Podatnika (Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights, OPTR)*⁶³ wynika, że w 2020 roku w 58% spośród objętych badaniami państw funkcjonowała karta praw podatnika, stanowiąca podstawowy standard w ochronie praw podatnika⁶⁴.

59 Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 198.

60 OECD Committee of Fiscal Affairs Working Party Number 8, *Taxpayers' Rights and Obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*, OECD, Paris 1990; OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, OECD, Paris 2001; OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. Amended*, OECD, Paris 2003.

61 P. Baker, P. Pistone, *General Report*, [w:] iidem (red.), *The Practical...*, s. 57–58.

62 OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General...*, 2003, s. 3–4.

63 Celem projektu jest stałe, nieograniczone terminem monitorowanie poziomu ochrony praw podatnika w poszczególnych (kilkudziesięciu) państwach w porównaniu z minimalnymi standardami i najlepszymi praktykami pierwotnie określonymi przez P. Pistone'a i P. Bakera w raporcie generalnym projektu *The practical protection of taxpayers' fundamental rights* zaprezentowanym podczas kongresu IFA 2015 w Bazylei oraz regularnie aktualizowanymi na podstawie corocznych raportów prawoporównawczych *Obserwatorium*. Zob. <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/observatory-protection-taxpayers-rights-optr> (dostęp: 15.12.2021).

64 Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (P. Baker, P. Pistone, C.E. Weffe, S. Baerentzen), *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2020*, IBFD, Amsterdam 2021, s. 141–142, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-09/2020%20IBFD%20Yearbook%20on%20Taxpayers%27%20Rights%20%281%29.pdf> (dostęp: 31.12.2021).

2.3. Międzynarodowe wzorce karty praw podatnika

W skali międzynarodowej podejmowano pewne inicjatywy mające na celu upowszechnienie i ujednolicenie koncepcji karty praw podatnika⁶⁵. Pierwszy międzynarodowy wzorzec został opracowany przez OECD już w 2001 roku⁶⁶, a następnie ponownie opublikowany w 2003 roku w zaktualizowanej wersji⁶⁷. Ponad dekadę później pod auspicjami trzech międzynarodowych organizacji skupiających doradców podatkowych i majątkowych: Stowarzyszenia Doradców Podatkowych Azji i Oceanii (Asia Oceania Tax Consultants' Association – AOTCA), Europejskiej Konfederacji Podatkowej (Confédération Fiscale Européenne – CFE) i Towarzystwa Praktyków Powiernictwa i Nieruchomości (Society of Trust and Estate Practitioners – STEP), podjęto prace nad projektem *Modelowej Karty Podatnika* (*A Model Taxpayer Charter*). Prace te w 2013 roku zaowocowały obszerną monografią zawierającą wstępną propozycję modelowej karty⁶⁸, która została poddana szerokim konsultacjom, a w 2016 roku – zaktualizowaną monografią zawierającą końcową wersję tej karty⁶⁹. W Unii Europejskiej również zrealizowano projekt dotyczący praw i obowiązków podatników, którego rezultatem są opublikowane w 2016 roku *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*⁷⁰. Obecnie trwają też prace nad komunikatem *Prawa podatników UE na jednolitym rynku*⁷¹ i zaleceniami dla państw członkowskich w ramach projektu *Prawa podatników UE – uproszczone procedury na rzecz lepszego przestrzegania przepisów prawa podatkowego*⁷². W swoim *Planie działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*⁷³ Komisja Europejska

65 M. Sęk, *Karta...*, s. 74.

66 Zob. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General...*, 2001.

67 Zob. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General...*, 2003, s. 8–11.

68 Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 33–71.

69 Zob. *idem*, *A Model...*, 2016, s. 17–78.

70 Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Unia Europejska, Bruksela 2016, s. 7–23; https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-11/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf (dostęp: 31.12.2021).

71 Zob. Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Prawa podatników UE na jednolitym rynku (komunikat)*, https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12626-Prawa-podatnikow-UE-na-jednolitym-rynku-komunikat_pl (dostęp: 31.12.2021).

72 Zob. Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Prawa podatników UE – uproszczone procedury na rzecz lepszego przestrzegania przepisów prawa podatkowego (zalecenie)*, <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12627-Prawa-podatnikow-UE-uproszczone-procedury-na-rzecz-lepszego-przestrzegania-przepisow-prawa-podatkowego-zalecenie-pl> (dostęp: 31.12.2021).

73 Komisja Europejska, *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady: Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*, COM(2020) 312 final, Bruksela, 15.07.2020, s. 17.

zapowiedziała, że w 2021 roku opublikuje komunikat zawierający zestawienie praw podatników wynikających z prawa unijnego oraz zalecenia dla państw członkowskich mające na celu poprawę sytuacji podatników oraz uproszczenie zobowiązań podatkowych. Dokumenty, spodziewane w trzecim kwartale 2021 roku, nie zostały dotąd opublikowane.

Karta OECD z 2001 roku wylicza oraz pokrótce wyjaśnia zarówno podstawowe prawa, jak i obowiązki podatników. Wymieniono w niej następujące prawa podatnika: prawo do informacji, pomocy i wysłuchania, prawo do odwołania, prawo do zapłaty nie więcej niż prawidłowej kwoty podatku, prawo do pewności, prawo do prywatności, prawo do poufności i tajemnicy⁷⁴. Zastrzeżono, że zaproponowany wzorzec wymaga dostosowania, tak by odzwierciedlał politykę, środowisko prawne, praktyki administracyjne i kulturę administrowania w danym państwie⁷⁵. Podkreślono też, że administracja podatkowa powinna działać zgodnie z założeniem, że podatnicy postępują zgodnie z prawem, gdy są traktowani sprawiedliwie i z szacunkiem oraz gdy zapewnia się im wszelkie informacje, porady, pomoc i inne usługi, których potrzebują, aby wywiązywać się ze swoich obowiązków⁷⁶.

Treść *Modelowej Karty Podatnika*, której autorami są M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell (w wersji z 2016 r.), stanowi efekt analizy praw i obowiązków podatnika w 41 państwach, reprezentujących ponad 80% światowego PKB⁷⁷. W *Modelowej Karcie* wymieniono jedynie te prawa i obowiązki, które obowiązywały przynajmniej w jednym z analizowanych systemów podatkowych⁷⁸. Twórcy *Modelowej Karty* wskazali też wady regulacji praw podatnika w badanych państwach, zwracając uwagę między innymi na to, że zapisy zawarte w kartach niemających formy ustaw pozbawione są mocy prawnej i w rezultacie są ignorowane przez podatników, doradców podatkowych i organy podatkowe; takie karty praw podatnika są tylko pewną deklaracją wskazującą, jak administracja podatkowa zamierza działać w danych warunkach; administracja podatkowa nie ponosi odpowiedzialności wobec podatników za naruszenie postanowień karty⁷⁹. Stąd wniosek, że karta powinna mieć moc prawa powszechnie obowiązującego⁸⁰. Dostrzegli również, że regulacja praw podatnika w poszczególnych państwach często nie obejmuje standardów dotyczących tworzenia prawa podatkowego, procedur konsultacji projektów aktów prawnych, wymogów sprawiedliwości i przejrzystości prawa podatkowego⁸¹, którym w swojej *Modelowej Karcie* poświęcili dużo uwagi. Karta odnosi się

74 OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General...*, 2003, s. 8–10.

75 *Ibidem*, s. 8.

76 *Ibidem*.

77 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2016, s. 3. W wersji z 2013 r. uwzględniono 37 państw, reprezentujących 73% światowego PKB.

78 *Ibidem*, s. 5.

79 *Ibidem*, s. 4.

80 *Ibidem*, s. 5–6.

81 Zob. *ibidem*, s. 4, 15.

do praw, ale i obowiązków podatnika, podkreślając konieczność zachowania równowagi między prawami i obowiązkami⁸².

M. Cadesky, I. Hayes i D. Russell przyjęli założenie, że prawa powinny być określone w karcie w sposób kompleksowy i szczegółowy⁸³, co bezpośrednio przełożyło się na objętość *Modelowej Karty*, wynoszącą sześćdziesiąt stron⁸⁴. Autorzy ci twierdzą, że karta dla swej efektywności musi być dostatecznie szczegółowa, bo zbyt ogólne sformułowania dotyczące praw podatnika mogą sprawiać trudności w zakresie ich wykładni i egzekwowania⁸⁵. Tekst karty został podzielony na 37 artykułów, które podlegają dalszemu podziałowi redakcyjnemu i zostały zaopatrzone w dość obszerne, ale zrozumiałe i często praktyczne wyjaśnienia. W artykule czwartym zebrano podstawowe zasady, zgodnie z którymi podatnik ma prawo do: uczciwości, równości, pewności, wydajności i efektywności na etapie tworzenia i stosowania prawa podatkowego; odwołania i procedury rozstrzygania sporów; odpowiedniego wsparcia; prywatności i poufności; zapłaty prawidłowej kwoty podatku; bycia reprezentowanym przez wybranego przez siebie pełnomocnika; proporcjonalności oraz domniemania uczciwości. Leżą one u podstaw postanowień szczegółowych. W *Modelowej Karcie* zawarto szereg praw dotyczących etapu składania deklaracji i zapłaty podatku, postępowania kontrolnego, wymiarowego i odwoławczego, a także takich obszarów jak dokumentacja do celów podatkowych, ciężar dowodu, rola profesjonalnych pełnomocników, odsetki, kary i dobrowolne ujawnienie (*voluntary disclosure*). Uregulowano też między innymi prawo do pomocy i obsługi zgodnej z określonymi standardami, prawo do otrzymania informacji w formie interpretacji indywidualnych i ogólnych, prawo do prywatności i poufności danych dotyczących podatnika. Odniesiono się do takich kwestii, jak podwójne opodatkowanie i jego eliminacja oraz prawa podatnika a unikanie i uchylanie się od opodatkowania. Określono też standardy dotyczące tworzenia prawa podatkowego o odpowiedniej jakości i zrozumiałości, w ramach odpowiednich procedur uwzględniających konsultacje społeczne.

W *Wytycznych dotyczących wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej* podkreślono, że obowiązujące w państwach członkowskich kodeksy i karty podatników różnią się zakresem stosowania i treścią⁸⁶, a opracowanie wspólnego wzoru może między innymi zapewnić równe traktowanie wszystkich podatników i wyższy poziom pewności prawa, zwiększyć przejrzystość, a także ograniczyć liczbę sporów⁸⁷. Jak wskazano w *Wytycznych*, *Kodeks* jest dokumentem niewiążącym, pewnym wzorem do naśladowania, do którego państwa członkowskie mogą dodawać elementy lub dostosowania, tak by odpowiadał on krajowym potrzebom

82 Zob. *ibidem*, s. 21.

83 Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013, s. 20, 33; *idem*, *A Model...*, 2016, s. 15, 111.

84 Zob. *idem*, *A Model...*, 2016, s. 17–78.

85 *idem*, *A Model...*, 2013, s. 199.

86 Zob. Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Wytyczne...*, s. 6.

87 *Idem*, s. 7.

i okolicznościom⁸⁸. Postanowienia *Kodeksu* z założenia mają zapewnić „równowagę między prawami i obowiązkami podatników i administracji podatkowych”⁸⁹. *Kodeks* oparto na „podstawowych zasadach ogólnych i na najlepszych praktykach obowiązujących w państwach członkowskich, które uznano za przydatne do celów wzmocnienia współpracy i zaufania między administracjami podatkowymi a podatnikami, zapewnienia większej przejrzystości praw i obowiązków tych dwóch podmiotów oraz zachęcania administracji podatkowych do stosowania metod w większym stopniu ukierunkowanych na usługi”⁹⁰.

Postanowienia *Kodeksu* można podzielić na dwie części: zasady ogólne i najlepsze praktyki, określone w rozdziale trzecim *Wytycznych*, oraz wskazówki co do dalszego rozwoju dobrych praktyk i nowe pomysły na przyszłość, określone w rozdziale czwartym⁹¹. Rozdział trzeci odpowiada treściowo instytucji karty praw podatnika. W *Kodeksie* uwzględniono następujące zasady ogólne: legalność i pewność prawa, poszanowanie prawa, niedyskryminację i równość podatników, uprzejmość i poszanowanie, bezstronność i niezależność, tajemnicę podatkową i ochronę danych, prywatność, przedstawicielstwo, a także – co zasługuje na szczególną uwagę – domniemanie uczciwości⁹². W części poświęconej najlepszym praktykom wymieniono i wyjaśniono zagadnienia z zakresu współpracy (przekazywanie podatnikom informacji i wytycznych, usługi świadczone na rzecz podatników, kluczowe standardy usług, interpretacje o charakterze ogólnym, interpretacje indywidualne), procedur (zeznania podatkowe, wymiar podatków, proces kontroli, płatności i windykacja, dobrowolne ujawnienie, sankcje) i rozstrzygania (wewnętrzne postępowanie odwoławcze, rozpatrzenie sprawy przez sąd lub trybunał, prawo do składania skarg)⁹³. Poszczególne kwestie zostały określone w formule tego, czego mogą oczekiwać podatnicy i czego oczekuje administracja podatkowa.

Zaprezentowane wzorce karty praw podatnika stanowią niewątpliwie przydatny materiał wyjściowy dla prawodawców czy administracji krajowych rozważających wprowadzenie karty. Jak słusznie zauważają ich autorzy, wzorce te wymagają dostosowania do realiów danego państwa (otoczenia legislacyjnego, kultury prawnej i praktyk administracyjnych), zarówno w zakresie formy, jak i treści karty⁹⁴. Bez wątpienia przyjęcie karty praw podatnika jest ogólnie rekomendowane jako utrwalony już standard.

88 *Ibidem*, s. 1, 5.

89 *Ibidem*, s. 4.

90 *Ibidem*.

91 *Ibidem*, s. 5.

92 *Ibidem*, s. 8–11.

93 *Ibidem*, s. 11–18.

94 Zob. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General...*, 2003, s. 8; M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2016, s. 105; Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Wytyczne...*, s. 1, 4–5.

Rozdział 3

Ochrona praw podatnika w Polsce

3.1. Źródła prawa w zakresie praw podatnika w Polsce

3.1.1. Konstytucja

Konstytucja RP jest najważniejszym aktem zawierającym prawa podatnika i przepisy dotyczące tych praw. Jeśli będziemy rozróżniali prawa, które przysługują wielu podmiotom, w tym także podatnikom (np. prawa człowieka i obywatela), i prawa, które mają zastosowanie wyłącznie lub prawie wyłącznie do podatników, to łatwo zauważymy, że w Konstytucji dominują te pierwsze. Wiele z nich znajdziemy w rozdziale I (*Rzeczpospolita*), w którym znalazły się zasady ustroju politycznego i gospodarczego państwa¹, i w rozdziale II (*Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*) odnoszącym się do sytuacji prawnej jednostki². Konstytucja RP zawiera także dwa przepisy regulujące bezpośrednio zagadnienia podatkowe, z których wynikają prawa podatnika.

W rozdziale I olbrzymią rolę w zakresie praw podatnika odgrywa art. 2 („Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”), który głosi zasadę państwa demokratycznego, prawnego i sprawiedliwego³. Z artykułu 2 wywodzi się między innymi następujące zasady: *lex retro non agit*, ochrony praw nabytych, należytego zabezpieczenia interesów w toku, *vacatio legis*, sprawiedliwości podatkowej. Trybunał Konstytucyjny, orzekając o konstytucyjności regulacji prawa podatkowego, wielokrotnie odwoływał się do tych zasad. Poprzednikiem art. 2 Konstytucji RP był art. 1 Konstytucji

1 W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, wyd. 7, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 15–16.

2 *Ibidem*, s. 41.

3 M. Zubik, W. Sokolewicz, Art. 2, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, wyd. 2, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.

z 1952 roku w brzmieniu nadanym nowelą z 29 grudnia 1989 roku; później utrzymany w mocy przez Małą Konstytucję z 1992 roku.

Ogromne znaczenie z punktu widzenia praw podatnika ma zasada pewności. Należy ona do zasad techniki podatkowej, ale jej funkcje i ranga daleko wykraczają poza techniczną stronę mechanizmów podatkowych. Zasada pewności i bezpieczeństwa prawne podatnika ściśle wiąże się z zakresem temporalnym działania przepisów podatkowych. W piśmiennictwie wskazuje się, że zasada *lex retro non agit* „musi być jednym z fundamentów prawodawstwa podatkowego”⁴. W Polsce od 1993 roku „ugruntowała się praktyka interpretacji istoty demokratycznego państwa prawnego jako zespołu zasad, zawierających m.in. takie zasady, jak *lex retro non agit* czy ochrona praw nabytych”⁵. W tym obszarze dorobek Trybunału Konstytucyjnego jest znaczny. Obecnie zagadnienia dotyczące zasady *lex retro non agit* w prawie podatkowym są przedstawiane w piśmiennictwie w odniesieniu do konkretnych rozwiązań⁶.

Dziś podatnicy, a zwłaszcza podatnicy przedsiębiorcy planują różne aspekty swojej działalności, w tym konkretne transakcje, często w okresach kilkuletnich, co ma olbrzymie znaczenie dla owych podatników i całej gospodarki. Działanie prawa podatkowego wstecz niweczyłoby wszelkie plany i uniemożliwiłoby budowanie strategii i długofalowych koncepcji rozwoju. Osłabiałoby, a nawet burzyło także zaufanie podatnika do prawa i samego państwa.

We współczesnych praworządnych i demokratycznych państwach zasada *lex retro non agit* jest trwałym elementem kultury prawnej, a jej zadaniem jest tworzenie i utrwalanie zaufania do stanowionego prawa. W Niemczech zakaz działania prawa wstecz jest ściśle związany z *Rechtsstaatsprinzip*⁷. W innych państwach spotykamy podobne znaczenie tej zasady, choć szczegółowe rozwiązania prawne i judykatura są w pewnym zakresie zróżnicowane⁸.

Trybunał Konstytucyjny konieczność ochrony praw nabytych także umieścił w ramach zasady demokratycznego państwa prawa. Wcześniejsze stanowisko w tym zakresie Trybunał potwierdził w odniesieniu do Konstytucji z 1997 roku. Również w ramach zasady demokratycznego państwa prawa TK widział potrzebę zabezpieczenia interesów podatnika w toku. „Zasada zaufania obywatela do państwa i do stanowionego przez nie prawa nakazuje ustawodawcy należyte

4 A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 30.

5 J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, KiK, Warszawa 2001, s. 107; W. Łączkowski, *Zasada lex retro non agit jako problem konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Sądownictwo konstytucyjne*, „Studia i Materiały”, t. 2, z. 1, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1996, s. 71, 72.

6 Por. np. H. Filipczyk, *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.

7 D. Birk, *Steuerrecht*, C. F. Müller, Heidelberg–München–Landsberg–Frechen–Hamburg 2011, s. 52.

8 V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, The Hague–London–New York 2003, s. 76 i n.

zabezpieczenie interesów w toku, a zwłaszcza należyłą realizację uprawnień nabytych na podstawie poprzednich przepisów”⁹. Ten pogląd także został potwierdzony już po wejściu w życie Konstytucji.

Vacatio legis to okres, który ma upłynąć między ogłoszeniem ustawy a dniem jej wejścia w życie. Okres ten powinien pozwolić podatnikowi przygotować się na zmianę. Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 29 marca 1994 roku (K 13/93) wskazał, że ustawodawstwo podatkowe odnoszące się do podatków uiszczanych rocznie „powinno być tworzone nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownej *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym”¹⁰. Zgodnie z przepisami dotyczącymi ogłaszania aktów prawnych „akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy”¹¹. W prawie podatkowym mamy do czynienia z problemem zbyt krótkiej *vacatio legis* w wypadku obszernych i skomplikowanych ustaw, która uniemożliwia podatnikowi dostosowanie się do nowych warunków funkcjonowania. Przykładem takiej sytuacji jest wiele rozwiązań podatkowych Polskiego Ładu.

Zasady *lex retro non agit*, ochrony praw nabytych, zabezpieczenia interesów podatnika w toku i *vacatio legis* są związane z istotą demokratycznego państwa prawnego. Artykuł 2 Konstytucji, który głosi zasady państwa demokratycznego i państwa prawnego, określa także zasadę państwa sprawiedliwości społecznej¹². „W ramach konstytucyjnej formuły sprawiedliwości społecznej należy wyodrębnić sprawiedliwość podatkową”¹³.

Sprawiedliwość społeczna i sprawiedliwość podatkowa zajmują ważne miejsce w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego¹⁴. Sprawiedliwość podatkowa w sensie materialnym wiąże się z zasadami równości i powszechności¹⁵. Rozróżnia się sprawiedliwość poziomą i pionową. Sprawiedliwość pozioma to obciążanie takimi samymi ciężarami podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji (podmiotów charakteryzujących się taką samą zdolnością płatniczą). Sprawiedliwość pionowa zaś to różne podatkowe traktowanie podmiotów znajdujących się w różnych sytuacjach (charakteryzujących się różną zdolnością płatniczą). W jednym z orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego czytamy, że „Reguła sprawiedliwości poziomej

9 J. Oniszczyk, *Podatki...*, s. 121.

10 *Ibidem*, s. 115.

11 Art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1461).

12 P. Tuleja, *Komentarz do art. 2, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP, t. 1: Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 217.

13 *Ibidem*, s. 250.

14 A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.

15 J. Oniszczyk, *Podatki...*, s. 141.

stanowi, iż wszystkie podmioty będące w takich samych warunkach ekonomicznych muszą być traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób, czyli powinny być równo opodatkowane. Zawiera się w tym m.in. zakaz przyznawania przywilejów podatkowych [...]. Natomiast to, co w sensie podatkowym jest «nierówne» musi być nierówno opodatkowane (sprawiedliwość pionowa). Sprawiedliwy system podatkowy spełnia wymogi obu wymienionych tu postulatów sprawiedliwości¹⁶.

Powszechność opodatkowania jest rozumiana szeroko (w odniesieniu do podatków w ogóle) i wąsko (w odniesieniu do poszczególnych podatków). Powszechność opodatkowania rozumiana szeroko oznacza, że wszyscy powinni świadczyć na pokrywanie wspólnych potrzeb, w granicach określonych owymi potrzebami, w takim stopniu, w jakim określają to ustawy podatkowe. Powszechność w wąskim ujęciu dotyczy danego podatku i może być oceniana przy uwzględnieniu rodzaju podatku oraz jego zakresu podmiotowego i przedmiotowego. O podatku dochodowym od osób fizycznych mówi się na przykład, że będzie on powszechny wtedy, gdy wszystkie osoby fizyczne (aspekt podmiotowy powszechności) będą uiszczwały ten podatek od wszystkich swoich dochodów (aspekt przedmiotowy powszechności)¹⁷.

Duże znaczenie dla praw jednostki, w tym praw podatnika, ma art. 7 („Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”). Stanowi on gwarancję praw jednostki, która „ma swobodę działania zgodnie z zasadą, że co nie jest wyraźnie zabronione przez prawo, jest dozwolone”, natomiast „organy władzy publicznej mogą działać tylko tam i o tyle, o ile prawo je do tego upoważnia [...]”¹⁸.

Ważną grupą podatników są podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które na mocy art. 20 Konstytucji cieszą się wolnością gospodarczą („Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”). Jak widać, art. 20 określa zasady ustroju gospodarczego. W myśl art. 22 uzupełniającego unormowania art. 20 owa wolność może być ograniczona jedynie w drodze ustawy („Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”).

Własność jest chroniona przez art. 21 Konstytucji („1. Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia. 2. Wywłaszczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem”). Jak wiadomo z kolei, podatek ingeruje w sferę prawa własności. W piśmiennictwie podkreśla się, że art. 21 ust. 1 wskazuje własność prywatną („pozostawanie własności w rękach prywatnych”) jako jedną z podstaw ustroju gospodarczego Polski¹⁹.

16 Orzeczenie TK z 29 października 1996 r. (sygn. akt U. 4/96).

17 W. Nykiel, [w:] idem (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Difin, Warszawa 2018, s. 24.

18 W. Skrzydło, *Konstytucja...*, s. 21.

19 L. Garlicki, M. Zubik, *Art. 21*, [w:] idem (red.), *Konstytucja...*, t. 1.

Rozdział II Konstytucji zatytułowany *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela* dotyczy sytuacji prawnej jednostki oraz niektórych rozwiązań gwarancyjnych²⁰. Prawa człowieka i obywatela o zróżnicowanym charakterze, określone w tym rozdziale, przysługują oczywiście także podatnikom. Rozdział II składa się z sześciu podrozdziałów: *Zasady ogólne* (art. 30–37), *Wolności i prawa osobiste* (art. 38–56), *Wolności i prawa polityczne* (art. 57–63), *Wolności i prawa ekonomiczne, socjalne i kulturalne* (art. 64–76), *Środki ochrony wolności i praw* (art. 77–81), *Obowiązki* (art. 82–86).

Rozdział ten otwiera art. 30 dotyczący godności człowieka („Przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych”). Przepis ten ma normatywny charakter, jest bezwzględnie obowiązujący i należy go zaliczyć do „podstawowych zasad ustroju”²¹. Treść tego przepisu jako zasada ustroju winna być uwzględniana zarówno w toku stanowienia, jak i stosowania prawa. Poszanowanie i ochrona godności człowieka jest bowiem obowiązkiem władz publicznych. Przepis ten ma duże znaczenie dla prawa podatkowego, które ma charakter ingerencyjny wobec jednostki. Potrzebne są badania i refleksja nad prawem podatkowym i jego stosowaniem z perspektywy tego przepisu²².

Wskazany wcześniej art. 84 znajduje się w rozdziale II w podrozdziale zatytułowanym *Obowiązki*. I te obowiązki są w nim wymienione. Jednakże wynika z niego zarazem jedno z podstawowych praw podatnika.

Zgodnie z art. 84: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. W literaturze wypukła się, że przepis ten „określa obowiązek utrzymywania Rzeczypospolitej, a więc obowiązek zapewnienia jej możliwości suwerennego funkcjonowania i wypełniania zadań dla dobra wspólnego”²³. Z przepisu tego wywodzi się również zasadę powszechności opodatkowania²⁴, choć w piśmiennictwie można spotkać także inny pogląd²⁵.

Na tle treści tego przepisu rodzi się pytanie, co to znaczy, że podatnicy są obowiązani do ponoszenia podatków „określonych w ustawie”. Otóż są oni obowiązani do ponoszenia tych podatków, które zostały określone w ustawie, i mają je ponosić

20 W. Skrzydło, *Konstytucja...*, s. 41; L. Garlicki, *Rozdział II*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja...*, t. 1.

21 L. Bosek, *Komentarz do art. 30*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja...*, t. 1, s. 723, 735.

22 D. Dominik-Ogińska pisze nawet, że godność to wartość w praktyce niezauważana – D. Dominik-Ogińska, *Godność a prawo podatnika do rzetelnego procesu*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 92.

23 T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja...*, t. 1, s. 1879.

24 C. Kosikowski, *Ustawa podatkowa, geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Lexis Nexis, Warszawa 2006, s. 70.

25 B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, TNOiK, Toruń 2017, s. 369. B. Brzeziński wskazuje, że „Konstytucja RP nie stanowi o jakiejś wszechogarniającej powszechności opodatkowania”.

tak, jak zostały one określone w ustawie. Podatnik ma zatem zapłacić podatek w wysokości wynikającej z ustawy, czyli w takiej wysokości, jaka została określona w ustawie, nie niższej, ale i nie wyższej. Uzasadnione jest więc twierdzenie, że z art. 84 Konstytucji RP wynika prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Jest to jedno z najważniejszych praw podatnika.

Jak wskazuje D. Bentley, działanie systemu podatkowego winno opierać się na zasadzie, że podatnik jest zobowiązany do zapłaty jedynie kwoty wymaganej przez prawo. Przysługuje mu bowiem prawo do zapłaty kwoty nie większej niż prawidłowa kwota podatku – *the right to pay no more than the correct amount of tax*²⁶.

Drugim przepisem Konstytucji RP odnoszącym się bezpośrednio do podatków jest art. 217 znajdujący się w rozdziale X *Finanse publiczne*²⁷. Zgodnie z jego treścią „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Artykuły 84 i 217 Konstytucji RP stanowią wyraz zasady ustawowej regulacji podatku, która zarazem oznacza wyłączność ustawową w tym zakresie. Wyrażają one również zasadę władztwa podatkowego państwa, które ma prawo nakładać podatki po to, by finansować potrzeby publiczne²⁸.

W literaturze wskazuje się, że art. 217 jest jedynym przepisem Konstytucji określającym zakres regulacji ustawowej w konkretnej dziedzinie prawa²⁹. Jest on adresowany do Sejmu, Senatu i Rady Ministrów³⁰. Wymaga on bezwzględnie, by nakładanie podatków i innych danin publicznych następowało w drodze ustawy i by podmiot, przedmiot opodatkowania oraz stawki podatkowe uregulowane zostały w ustawie³¹. W wypadku ulg i zwolnień art. 217 wymaga tylko, by zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych określone były przez ustawę. Tak więc na pewno art. 217 nie określa wszystkich istotnych elementów konstrukcji podatku, choć jego sformułowania tego nie

26 D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, s. 243.

27 C. Kosikowski, *Legislacja finansowa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1998, s. 73 i n.

28 T. Dębowska-Romanowska, *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7, s. 32; eadem, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. 1, „Glosa” 1996, nr 11 i cz. 2, „Glosa” 1996, nr 12. Por. także J. Oniszczyk, *Podatki...*, s. 65; M. Duda-Hyz, [w:] P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 31–35.

29 E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999, s. 391.

30 W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 2: *Komentarz do art. 87–243*, C.H. Beck, Warszawa 2016, s. 1483.

31 T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998, s. 40.

sygnalizują. W związku z tym Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przepis ten nie ma charakteru jednolitego³².

Po to, by nałożenie podatku nastąpiło w drodze ustawy, wszystkie istotne elementy konstrukcji podatku powinny zostać objęte ustawą podatkową³³. Wówczas wysokość owego podatku da się obliczyć na podstawie ustawy, a podatnik będzie mógł korzystać ze swego podstawowego prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy.

Artykuł 217 Konstytucji RP ma niestety wady. Wadą tego przepisu jest brak konieczności ustawowego określenia podstawy opodatkowania³⁴. Ponadto trudności interpretacyjne na gruncie art. 217 Konstytucji rodzi problematyka ulg i zwolnień³⁵. Te wady osłabiają gwarancyjny charakter art. 217 dla podatników.

Mimo unormowań art. 217 Konstytucji RP podkreślić trzeba, że ustawodawca ma dużą swobodę w kształtowaniu treści ustawy podatkowej³⁶. W szczególności nie zostały uregulowane wprost granice opodatkowania³⁷. Owe granice wywodzi się jednak z konstytucyjnych zasad odnoszących się do wolności i prawa własności. Zdaniem A. Gomułowicza:

- „podatki nie mogą pozbawiać podatnika dochodu (zysku, majątku) w takim stopniu, który uniemożliwia korzystanie z prawa własności;
- podatki muszą zapewnić poszanowanie dla majątku podatnika;
- podatki nie mogą prowadzić do zagrożeń egzystencji podatnika, podobnie jak nie mogą zagrażać prawu do prowadzenia działalności gospodarczej;
- podatki nie mogą naruszać istoty prawa dziedziczenia;
- podatki muszą uwzględniać zarówno interes publiczny jak i ekonomiczne położenie podatnika”³⁸.

3.1.2. Ordynacja podatkowa

Ordynacja podatkowa jest najważniejszym aktem prawnym z zakresu prawa podatkowego kształtującym sytuację prawną podatnika. Obejmuje ona bowiem zarówno przepisy ogólne materialnego prawa podatkowego, jak i przepisy odnoszące się do postępowania podatkowego.

32 Wyrok TK z 9 listopada 1999 r., sygn. akt K.28/98.

33 Podobny pogląd wyraził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 6 marca 2002 r. (P 7/00).

34 Trafne jest w tym zakresie stanowisko C. Kosikowskiego, który brak wymogu ustawowego uregulowania podstawy opodatkowania uważa za niesłuszny. C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7, s. 2.

35 W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 37–40.

36 R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 59, 60.

37 T. Nowak, *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Poltext, Warszawa 2019, s. 272.

38 A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja...*, s. 374–375.

Prawa podatnika określone w Ordynacji odgrywają w praktyce funkcjonowania mechanizmów podatkowych ważną rolę, choć bez wątpienia twórcy Ordynacji nie przywiązywali do nich dostatecznej wagi. Ordynacja weszła w życie 1 stycznia 1998 roku i podlegała wielu, często zasadniczym, zmianom. „Można jednoznacznie stwierdzić, że funkcja Ordynacji podatkowej, jako aktu prawnego łączącego w sobie przepisy ogólnego prawa podatkowego wyczerpała się. Z jednej strony kazuistyka zatarła ogólne idee przyświecające temu aktowi (choć od początku pozostawiał on sporo do życzenia pod tym względem). Z drugiej ujawnił się – i staje się coraz bardziej dokuczliwy – brak przepisów odzwierciedlających zasady ogólne prawa podatkowego”³⁹. Ponadto Ordynacja rozrosła się w mało uporządkowany sposób. W tym stanie rzeczy przedstawiciele praktyki, jak i nauki prawa podatkowego zgodnie postulują uchwalenie nowej Ordynacji.

W Ordynacji podatkowej przepisy dotyczące praw podatnika można spotkać w różnych miejscach. W Dziale I *Przepisy ogólne*, który określa zakres Ordynacji i definiuje szereg pojęć, spotykamy art. 2a głoszący, że „niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Wyrażający zasadę *in dubio pro tributario* przepis jest bardzo ważny szczególnie wobec niskiej jakości prawa podatkowego w Polsce⁴⁰. Z tego samego powodu dużą wagę ma rozdział 1a dotyczący interpretacji przepisów prawa podatkowego, znajdujący się w Dziale II zatytułowanym *Organy podatkowe i ich właściwość*⁴¹.

Rozwiązania dotyczące praw podatnika znajdują się także w Dziale III *Zobowiązania podatkowe*. W rozdziale 1 *Powstawanie zobowiązania podatkowego* spotykamy domniemanie prawdziwości deklaracji złożonej przez podatnika (art. 21 § 2), które mieści się w szerszych ramach prawa do domniemania rzetelności i dobrej wiary. Ważny z punktu widzenia praw podatnika jest rozdział 7a odnoszący się do ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Wszak w praktyce niekiedy mamy do czynienia z różnymi kłopotami podatników, które utrudniają im zapłatę podatku⁴². Rozdział 8 dotyczy przedawnienia jako instytucji służącej stabilizacji stosunków prawnych. Rozdział 9 reguluje zagadnienia nadpłaty, rozdział 10 zaś dotyczy korekty deklaracji. Rozdziały 9 i 10 mają olbrzymie znaczenie z punktu widzenia możliwości praktycznego korzystania z prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy, należącego do najważniejszych praw podatnika. W wypadku nadpłaty doprowadzenie do stanu zgodności z prawem polega na odpowiednich zmianach dokonanych w rzeczywistości finansowej (zwrot nadpłaty),

39 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Legislacja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009, s. 156.

40 A. Mariański, *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.

41 W. Nykiel, M. Sęk, [w:] W. Nykiel (red.), *Prawo...*, s. 37–42.

42 P. Borszowski, *Ważny interes podatnika – przyczynek do dyskusji o uprawnieniach podatnika. Uwagi na tle instytucji umorzenia zaległości podatkowych*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 43–53.

a także zmianach w dokumentach. Aby takie zmiany były możliwe, przepisy muszą przyznać podatnikowi prawo do zwrotu nadpłaconego podatku oraz prawo do korekty deklaracji i ewentualnie innych dokumentów (por. art. 72–80 i art. 81–81b Ordynacji podatkowej)⁴³. Te prawa o charakterze instrumentalnym są konieczną konsekwencją prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy i warunkiem *sine qua non* korzystania przez niego z tego prawa.

Szereg uregulowań odnoszących się do praw podatnika znajduje się w Dziale IV Ordynacji poświęconym postępowaniu podatkowemu. W rozdziale 1 tego działu zawarte zostały zasady ogólne postępowania podatkowego (art. 120–129). Zasady te są normami prawnymi zawierającymi ważne prawa podatnika⁴⁴. Są one stosowane łącznie z odpowiednimi szczegółowymi przepisami prawa podatkowego. Ich naruszenie prowadzi do takich samych konsekwencji jak naruszenie innych norm prawnych. Zasady mają swoje nazwy nadane przez piśmiennictwo i orzecznictwo sądowe, a niewystępujące w przepisach⁴⁵. Rozdział 1 obejmuje następujące zasady:

- praworządności (art. 120);
- zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1);
- udzielania informacji prawnej stronom (art. 121 § 2);
- prawdy obiektywnej (art. 122);
- czynnego udziału stron w postępowaniu (art. 123 § 1);
- przekonywania (art. 124);
- szybkości i prostoty postępowania (art. 125);
- załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego (art. 126);
- dwuinstancyjności postępowania (art. 127);
- trwałości ostatecznych decyzji podatkowych (art. 128);
- jawności postępowania podatkowego wyłącznie dla stron tego postępowania (art. 129)⁴⁶.

43 T. Nowak, *Konstytucja...*, s. 235–248.

44 J. Małecki, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011, s. 419, 420.

45 W. Chróścielewski, [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, C.H. Beck, Warszawa 2000, s. 21, 22.

46 Art. 120. „Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”.

Art. 121 § 1. „Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”.

§ 2. „Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania”.

Art. 122. „W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym”.

Art. 123 § 1. „Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań”.

Obok tych zasad można wskazać, jak się wydaje, również konstytucyjną zasadę sprawiedliwości proceduralnej wywodzoną z zasady demokratycznego państwa prawnego. Podkreśla się także jej związek i celowość wywodzenia jej gwarancji z zasad ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego⁴⁷.

Szereg przepisów dotyczących praw podatników o różnej wadze i szczególności znajduje się w następujących rozdziałach Działu IV: rozdział 3. *Strona*, 3a. *Pełnomocnictwo*, 4. *Załatwianie spraw*, 7. *Przywrócenie terminu*, 10. *Udostępnianie akt*, 11. *Dowody*, 11a. *Rozprawa*, 13. *Decyzje*, 14. *Postanowienia*, 15. *Odwołania*, 16. *Zażalenia*, 16a. *Wykonanie decyzji*, 17. *Wznowienie postępowania*, 18. *Stwierdzenie nieważności decyzji*, 20. *Wygaśnięcie decyzji*, 23. *Koszty postępowania*. W tym zakresie uwagę zwraca także Dział VII Ordynacji *Tajemnica skarbową*.

§ 2. „Organ podatkowy może odstąpić od zasady przewidzianej w § 1, jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony, oraz w przypadkach, o których mowa w art. 200 § 2 pkt 2”.

Art. 124. „Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu”.

Art. 125 § 1. „Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia”.

§ 2. „Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie”.

Art. 126 § 1. „Sprawy podatkowe załatwiane są na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Pisma utrwalone w postaci papierowej opatruje się podpisem własnoręcznym. Pisma utrwalone w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego ze wskazaniem w treści pisma osoby opatrującej pismo pieczęcią”.

§ 2. „Sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem pism generowanych automatycznie i opatrzonych kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. W przypadku pism generowanych automatycznie przepisów o konieczności opatrzenia pisma podpisem pracownika urzędu obsługującego ten organ nie stosuje się”.

§ 3. „Sprawy podatkowe mogą być załatwiane z wykorzystaniem usług online udostępnianych przez organy podatkowe po uwierzytelnieniu w sposób określony w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne”.

§ 4. „Pisma kierowane do organów podatkowych mogą być sporządzane na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej. Do opatrywania ich podpisami i pieczęciami stosuje się przepis § 1”.

Art. 127. „Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne”.

Art. 128. „Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych”.

Art. 129. „Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron”.

47 M. Wyrzykowski, M. Ziółkowski, [w:] Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej. System prawa administracyjnego*, t. 2, C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 25.

W projekcie nowej ordynacji podatkowej opracowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego kierowaną przez prof. L. Etela (wersja 2017) prawa podatnika ujęto w jednym przepisie. Artykuł 33 projektu głosi: „Na zasadach przewidzianych w przepisach prawa podatkowego zobowiązany jest w szczególności uprawniony do:

- 1) rzetelnego, bezstronnego, sprawnego i terminowego załatwiania jego spraw;
- 2) ochrony prywatności oraz zachowania danych w poufności;
- 3) wyboru sposobu opodatkowania;
- 4) zapłaty podatku w kwocie nie wyższej niż wymagana przez przepisy prawa podatkowego;
- 5) korygowania deklaracji podatkowych;
- 6) uzyskania zwrotu nadpłaty oraz zwrotu podatku;
- 7) stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie;
- 8) ubiegania się o ulgi w spłacie;
- 9) reprezentowania przez pełnomocnika;
- 10) załatwienia sprawy w drodze porozumienia;
- 11) zaskarżenia rozstrzygnięć organów podatkowych;
- 12) składania skarg i wniosków”.

Regulacja zawarta w art. 33 projektu zasługuje na pozytywną ocenę, gdyż jest to wyraźny postęp w stosunku do obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie może być jednak alternatywą dla karty praw podatnika.

3.1.3. Inne ustawy

Charakteryzując rozwiązania prawne zawarte w Ordynacji podatkowej, pamiętać należy o tym, że na mocy art. 94 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁸ cały szereg przepisów Ordynacji stosuje się odpowiednio do kontroli celno-skarbowej. Wśród tych przepisów znajdują się między innymi zasady ogólne postępowania podatkowego (art. 120–129).

W preambule do ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej⁴⁹ wskazane zostały dwa cele, które przyświecały uchwaleniu tej ustawy. Pierwszy cel to zapewnienie „nowoczesnego i przyjaznego wykonywania obowiązków podatkowych i celnych”, drugi zaś to zapewnienie „efektywnego poboru danin publicznych”. Interpretując preambułę zgodnie z zasadami wykładni językowej, należy przyjąć, że ze sformułowań dotyczących pierwszego celu wynika, że to podatnik ma w sposób przyjazny wobec administracji podatkowej wykonywać swoje obowiązki podatkowe. Wszak to podatnik wykonuje obowiązki podatkowe. Szkoda, że nie mówi się, ani w preambule, ani w przepisie dotyczącym zadań KAS, że organy podatkowe powinny być przyjazne wobec podatnika. Nie świadczy to dobrze o naszym ustawodawcy.

⁴⁸ Dz.U. z 2019 r., poz. 768 z późn. zm.

⁴⁹ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 422).

W przepisie dotyczącym zadań KAS (art. 2 ust. 1) na plan pierwszy wysuwa się realizacja dochodów, a słowa „przyjazny” w tym długim, liczącym 21 punktów, przepisie nie użyto ani razu⁵⁰.

Prawo przedsiębiorców jest ustawą określającą „zasady podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej [...], w tym prawa i obowiązki przedsiębiorców oraz zadania organów władzy publicznej w tym zakresie”⁵¹. Z preambuły wynika, że ustawa została uchwalona między innymi po to, by zagwarantować prawa przedsiębiorców. Pamiętać należy, że działalność gospodarcza jest opodatkowana, a w związku z tym przedsiębiorcy są podatnikami.

Prawo przedsiębiorców składa się z siedmiu rozdziałów (Rozdział 1. *Przepisy ogólne*, 2. *Podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej*, 3. *Załatwianie spraw z zakresu działalności gospodarczej*, 4. *Reglamentacja działalności gospodarczej*, 5. *Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej*, 6. *Zasady opracowywania projektów aktów normatywnych z zakresu prawa gospodarczego oraz oceny ich funkcjonowania*, 7. *Przepis końcowy*)⁵².

Do najważniejszych unormowań ustawy należą przepisy zawarte w rozdziale 5 zatytułowanym *Ograniczenia kontroli działalności gospodarczej*. Celem tych przepisów jest wzmocnienie ochrony praw przedsiębiorców w zakresie kontroli prowadzonej przez nich działalności gospodarczej. Podkreślić należy, że przepisy prawa przedsiębiorców będą miały zastosowanie także do kontroli podatkowej. Wynika to z art. 291c Ordynacji podatkowej i art. 45 ust. 2 Prawa przedsiębiorców.

Zdaniem A. Kraszewskiego, M. Stępnika i M. Szeplika:

„1) w przypadku kontroli podatkowej działalności gospodarczej przedsiębiorcy – pierwszeństwo w zastosowaniu znajdą przepisy Prawa przedsiębiorców;

2) jeżeli w Prawie przedsiębiorców zabraknie regulacji normującej określone zagadnienie – zastosowanie znajdą przepisy Ordynacji podatkowej”⁵³.

Z punktu widzenia praw podatnika olbrzymie znaczenie ma postępowanie sądowoadministracyjne regulowane przez Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵⁴. Podkreślić należy, że prawo podatnika do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego przez niezależny sąd w toku dwuinstancyjnego postępowania należy do najważniejszych środków ochrony praw podatnika.

50 Na temat zadań KAS patrz: M. Łoboda, [w:] D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 35–42.

51 Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 162).

52 Na temat uprawnienia do wykonywania działalności gospodarczej zob. P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 209–218.

53 A. Kraszewski, M. Stępnik, M. Szeplik, Art. 45, [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019, s. 288. Por. także M. Popławski, Art. 291(c), [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., Warszawa 2021.

54 Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325).

Zasady ogólne postępowania sądownoadministracyjnego mają normatywny charakter. Nie są one jednak ujęte w jednym, odrębnym rozdziale Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, jak ma to miejsce w wypadku postępowania administracyjnego i podatkowego. Dlatego też poszczególni autorzy formułują różne zestawy tych zasad. J.P. Tarno⁵⁵ wymienia i omawia następujące zasady ogólne postępowania sądownoadministracyjnego: dwuinstancyjności, legalności, niezwiązania granicami skargi, udzielania pomocy prawnej stronom, jawności postępowania, orzekania według stanu obowiązującego w dacie podjęcia zaskarżonego aktu lub czynności, dostępu do sądu. Obok tych zasad prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zawiera szereg innych przepisów mających duże znaczenie z punktu widzenia praw podatnika.

Prawa podatnika zawarte są także w ustawach regulujących poszczególne podatki. Ustawy te określają konstrukcje podatków, czyli wskazują podatnika, przedmiot opodatkowania, zwolnienia (podmiotowe, przedmiotowe, mieszane), podstawę opodatkowania, stawki oraz ulgi. Przepisy ustawy pozwalają obliczyć wysokość podatku i stanowią punkt wyjścia do zrealizowania prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Poprzez prawidłowe obliczenie wysokości podatku następuje konkretyzacja tego prawa podatnika. Obliczając wysokość podatku, podatnik korzysta oczywiście z przysługujących mu zwolnień i ulg podatkowych, ale także z innych praw, na przykład prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w podatku od towarów i usług czy prawa do pomniejszenia przychodu o koszty jego uzyskania w podatkach dochodowych. W związku z tym zasadne jest twierdzenie, że prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy obejmuje inne prawa podatnika wykorzystywane przez niego w toku obliczania wysokości podatku.

3.2. Środki ochrony praw podatnika w Polsce

3.2.1. Uwagi wstępne

Prawa podatnika należą do praw człowieka. Ich źródłem jest przyrodzona i niezbywalna godność człowieka (art. 30 Konstytucji RP). Celem praw podatnika jest zapewnienie bezpieczeństwa prawnego podatnika i uzyskanie równowagi między potrzebami finansowymi państwa a prawami jednostki⁵⁶. Z natury rzeczy prawa podatnika ograniczają władztwo państwa.

Jeśli jakiemuś podmiotowi przysnaje się prawa, to aby ów podmiot mógł z nich korzystać, trzeba stworzyć odpowiednie środki ich ochrony. Jak wyżej wskazano,

55 J.P. Tarno, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 478–484.

56 D. Bentley, *Taxpayers'...*, s. 56.

podatnikowi przysługuje prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Jednakże bez praw do zainicjowania kontroli instancyjnej i sądowej oraz do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego podatnik nie mógłby z prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy w rzeczywistości korzystać lub byłby go w praktyce często pozbawiany. W opisywanym przypadku prawa do zainicjowania kontroli instancyjnej i sądowej oraz do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego stanowią środki ochrony prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Jak widać, środki ochrony same są prawami podatnika, ale jednocześnie pełnią funkcje ochronne wobec innych praw.

W praktyce podatnik może korzystać z prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy bez sięgnięcia po przysługujące mu środki ochrony, jak i korzystając z tych środków.

Przykład I. Podatnik składa zeznanie roczne w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i wpłaca wynikającą z zeznania kwotę podatku na właściwy rachunek. Organ podatkowy nie kwestionuje zeznania.

Przykład II. Podatnik składa zeznanie roczne w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i wpłaca wynikającą z zeznania kwotę podatku na właściwy rachunek. Organ podatkowy kwestionuje zeznanie. W wyniku postępowania podatkowego organ wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego inną niż wskazana przez podatnika w zeznaniu. Podatnik korzysta z prawa do zainicjowania kontroli instancyjnej (wnosi odwołanie). Organ odwoławczy w wyniku przeprowadzonego postępowania uchyła decyzję organu pierwszej instancji i umarza postępowanie w sprawie.

Przykład III. Podatnik składa zeznanie roczne w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych i wpłaca wynikającą z zeznania kwotę podatku na właściwy rachunek. Organ podatkowy kwestionuje zeznanie. W wyniku postępowania podatkowego organ wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnik korzysta z prawa do zainicjowania kontroli instancyjnej (wnosi odwołanie). Organ odwoławczy w wyniku przeprowadzonego postępowania wydaje decyzję utrzymującą w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Podatnik korzysta z prawa do zainicjowania kontroli sądowej (wnosi skargę). Wojewódzki sąd administracyjny wydaje wyrok uwzględniający skargę.

We wszystkich przypadkach podatnik korzysta z prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy. Przykład I ilustruje skorzystanie z tego prawa bez użycia środków ochrony, przykłady II i III przedstawiają konieczność jego obrony przez sięgnięcie do środków ochrony w postaci zainicjowania kontroli instancyjnej (II i III) i kontroli sądowej (III).

3.2.2. Prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej

W myśl art. 78 Konstytucji RP „Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa”. Ten przepis ukształtował jeden z najważniejszych środków

ochrony wolności i praw⁵⁷. Wynika z niego, że strona (każda ze stron) może zażądać do wyższej instancji orzeczenie sądu i decyzję administracyjną. Oznacza to dwuinstancyjność umożliwiającą kontrolę instancyjną i korygowanie błędnych rozstrzygnięć⁵⁸.

Dwuinstancyjność jest zasadą ogólną postępowania administracyjnego (art. 15 Kodeksu postępowania administracyjnego⁵⁹), jak również (patrz podrozdział 3.1.2) postępowania podatkowego (art. 127 Ordynacji podatkowej). Zasada ta sprowadza się do tego, że od decyzji, która została wydana przez organ podatkowy, podatnik ma prawo wnieść odwołanie, na skutek którego organ odwoławczy ponownie rozpatrzy i rozstrzygnie sprawę podatkową⁶⁰. Tak więc odwołanie służy kwestionowaniu decyzji nieostatecznej i jest w istocie żądaniem ponownego rozpoznania sprawy przez organ drugiej instancji⁶¹. Odwołanie może być wniesione tylko przez stronę. Postępowania odwoławczego nie można wszcząć z urzędu. To strona ocenia wydaną decyzję i potrzebę posłużenia się środkiem ochrony swoich praw. To stronie przysługuje prawo do wniesienia odwołania i ona decyduje, czy z tego prawa skorzysta.

Nie wystarczy, by odwołanie wyrażało jedynie niezadowolenie strony z wydanej decyzji organu podatkowego. Musi ono bowiem, zgodnie z art. 222 Ordynacji podatkowej, zawierać trzy elementy:

- zarzuty przeciw decyzji,
- określenie istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania,
- wskazanie dowodów uzasadniających żądanie.

Zarzuty mogą dotyczyć strony prawnej decyzji, na przykład interpretacji przepisów, lub stanu faktycznego, na przykład gromadzenia materiału dowodowego, oceny tego materiału. Określenie istoty i zakresu żądania sprowadza się do wskazania, czy odwołujący żąda uchylecia decyzji, czy jej zmiany. Uzasadniając żądanie, odwołujący może wskazać dowody zgromadzone w toku postępowania przed organem pierwszej instancji, jak i dowody nowe⁶². Obowiązek przygotowania materiału potrzebnego do uruchomienia postępowania odwoławczego obciąża podmiot odwołujący się.

Organem właściwym do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia (art. 220 § 2 Ordynacji podatkowej), co oznacza przekazanie sprawy do

57 J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra 1998, s. 109–110.

58 W. Skrzydło, *Art. 78*, [w:] idem, *Konstytucja...*; P. Grzegorzczak, K. Weitz, *Komentarz do art. 78*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja...*, t. 1, s. 1788.

59 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 735).

60 W. Nykiel, [w:] W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie...*, s. 93.

61 W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne. Kompendium dla urzędników i studentów administracji*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra 1999, s. 125–126.

62 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2017, s. 1099–1105; S. Presnarowicz, *Art. 222*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja...*

wyższej instancji. W związku z tym odwołania określa się mianem dewolutywnego środka zaskarżenia⁶³.

Jeśli decyzja w pierwszej instancji została wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze, odwołanie rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym (art. 221 §1 Ordynacji podatkowej).

Odwołanie wnosi się do organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który decyzję wydał (art. 223 § 1 Ordynacji podatkowej). Wnosi się je w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji stronie (art. 223 § 2 Ordynacji podatkowej). Wniesienie odwołania za pośrednictwem organu, który wydał decyzję, umożliwia temu organowi samokontrolę decyzji. Jeśli bowiem ten organ „uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wyda nową decyzję, którą uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję” (art. 226 § 1 Ordynacji podatkowej). Oczywiście od tej nowej decyzji również służy stronie odwołanie.

Organ, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu. Czyni to bez zbędnej zwłoki, ale nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania (art. 227 § 1 Ordynacji podatkowej). Organ ten, przekazując sprawę, ustosunkowuje się do przedstawionych zarzutów i informuje o tym stronę.

Organ odwoławczy ponownie rozpatruje sprawę, ale nie prowadzi postępowania wyjaśniającego od początku, gdyż dysponuje materiałem dowodowym zgromadzonym już wcześniej. Ocenia ten materiał i ustalenia poczynione przez organ pierwszej instancji. Jeżeli materiał ów będzie niewystarczający, to zgodnie z art. 229 Ordynacji podatkowej „może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję”.

Pamiętać należy o tym, że strona może cofnąć odwołanie przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy. Wówczas organ odwoławczy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania.

Postępowanie odwoławcze kończy wydanie decyzji, w której organ odwoławczy:

- 1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo
- 2) uchyla decyzję tego organu:
 - a) w całości lub w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w sprawie,
 - b) w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji (jeżeli decyzja została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości), albo
- 3) umarza postępowanie odwoławcze (art. 233 § 1 Ordynacji podatkowej)⁶⁴.

63 T. Szymański, Art. 220, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021, s. 957.

64 *Ibidem*, s. 956–971.

Wyżej przedstawiono w uproszczony sposób realizację prawa podatnika do zainicjowania kontroli instancyjnej w zakresie postępowania podatkowego odgrywającego olbrzymią rolę jako środek ochrony jego praw.

3.2.3. Prawo do zainicjowania kontroli sądowej

Prawo do sądu wynika z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Przepis ten głosi, że „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”. Z jednej strony podkreślić trzeba, że prawo do sądu przysługuje każdemu, z drugiej zaś jest to jednocześnie kluczowy środek ochrony wolności i praw. Rozpatrzenie sprawy powinno być sprawiedliwe, jawne i powinno się odbyć bez nieuzasadnionej zwłoki. Sąd zaś winien być właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły. Wyrok jest ogłaszany publicznie. Jawność rozprawy w wyjątkowych przypadkach może być wyłączona (art. 45 ust. 2). Prawo do sądu, uregulowane w podrozdziale dotyczącym wolności i praw osobistych, jest powiązane z prawem do zaskarżania orzeczeń wydanych w pierwszej instancji uregulowanym w art. 78, zawartym w podrozdziale odnoszącym się do środków ochrony wolności i praw, o którym wyżej była mowa, i art. 176 ust. 1 Konstytucji głoszącym, że „Postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne”.

Analizując prawo do sądu, podkreślić należy, że sądom i trybunałom poświęcony jest cały rozdział VIII Konstytucji (art. 173–201). Rozdział ten otwiera art. 173, w którym czytamy, że „Sądy i Trybunały są władzą odrębną i niezależną od innych władz”. Sędziowie są niezawisli i nieusuwalni.

Niestety, jak wiadomo, w Polsce mamy kryzys systemu prawa i kultury prawnej. Niezależność sądów i niezawisłość sędziów są w Polsce zagrożone. Trybunał Konstytucyjny podporządkowany został władzy wykonawczej. Krajowa Rada Sądownictwa nie jest niezależna, a zmiana jej statusu narusza Konstytucję RP. Zmiany w Sądzie Najwyższym podważają jego niezależność. Ciągłe działa Izba Dyscyplinarna Sądu Najwyższego, która nie jest sądem w rozumieniu prawa europejskiego i prawa polskiego. Zdarza się, że wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i sądów krajowych nie są wykonywane.

Wśród sądów sprawujących wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej art. 175 wymienia sądy administracyjne. Sądownictwo administracyjne jest w Polsce dwuinstancyjne. Wojewódzkie sądy administracyjne są sądami pierwszej instancji, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny jest sądem odwoławczym. NSA sprawuje także nadzór judykacyjny i organizacyjny nad sądami pierwszej instancji. Postępowanie przed tymi sądami reguluje Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.)⁶⁵.

⁶⁵ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325).

W art. 50 § 1 p.p.s.a. czytamy, że „Uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka oraz organizacja społeczna w zakresie jej statutowej działalności, w sprawach dotyczących interesów prawnych innych osób, jeżeli brała udział w postępowaniu administracyjnym”. Może więc być to na przykład strona postępowania, w tym podatnik. Skargę należy wnieść w terminie, który w odniesieniu do tego podatnika wynosi 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie (np. decyzji odwoławczego organu podatkowego). Skargę wnosi się za pośrednictwem organu administracji publicznej, którego działanie jest przedmiotem skargi. Skargę można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, przy braku wszczęcia nadzwyczajnego postępowania administracyjnego i nieistnieniu powagi rzeczy osądzonej⁶⁶.

Skutkiem wniesienia skargi jest wszczęcie postępowania sądowoadministracyjnego. Organ, którego działanie jest przedmiotem skargi, staje się stroną równorzędną wobec skarżącego. Organ ten przekazuje sądowi skargę wraz z odpowiedzią na skargę i aktami sprawy. Sąd bada skargę pod względem wymagań formalnych, bada także jej dopuszczalność i wreszcie zasadność. Badanie zasadności skargi ma miejsce na rozprawie, która jest jawna. Uczestnicy postępowania mają prawo do czynnego udziału w rozpoznawaniu skargi⁶⁷.

Sprawę sąd rozstrzyga wyrokiem, w którym uwzględnia albo oddala skargę, orzekając, czy zaskarżony akt nie był zgodny z prawem, czy też był. Postanowienie wydaje sąd wówczas, gdy prawo nie przewiduje wydania wyroku. Są dwa rodzaje postanowień: kończące postępowanie w sprawie i niekończące postępowania w sprawie⁶⁸.

Jeśli strona jest niezadowolona z orzeczenia sądu I instancji lub czuje się nim pokrzywdzona, może wnieść środek odwoławczy, którym jest skarga kasacyjna. Skargę kasacyjną wnosi się od wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego lub postanowienia wojewódzkiego sądu administracyjnego kończącego postępowanie w sprawie (z kilkoma wyjątkami). Wniesienie skargi kasacyjnej pociąga za sobą kontrolę rozstrzygnięcia przez Naczelną Sąd Administracyjny. W art. 174 p.p.s.a. czytamy, że:

„Skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach:

- 1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie;
- 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy”.

Skarga ta powinna być przygotowana przez adwokata lub radcę prawnego. W sprawach podatkowych i celnych oraz w sprawach związanej z nimi egzekucji administracyjnej skargę kasacyjną może sporządzić doradca podatkowy. Natomiast w sprawach własności przemysłowej skargę tę może sporządzić rzecznik patentowy. Przepisy przewidują nieliczne wyjątki od tych zasad.

66 J.P. Tarno, [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie...*, s. 564.

67 *Ibidem*, s. 576–577.

68 *Ibidem*, s. 607, 626.

NSA rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej. Związanie granicami skargi kasacyjnej obowiązuje także w fazie orzekania. Do postępowania przed NSA stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym, chyba że są regulacje szczególne odnoszące się do postępowania przed NSA. Uwzględnienie skargi kasacyjnej w podstawowej formie polega na uchyleniu zaskarżonego orzeczenia i przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia wojewódzkiemu sądowi administracyjnemu. Natomiast oddalenie skargi oznacza uprawomocnienie się orzeczenia sądu I instancji⁶⁹.

Sprawy podatkowe rozstrzygane przez sądy administracyjne są bardzo liczne. W 2020 roku najwięcej rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych dotyczyło spraw podatkowych (było to 24,29% ogółu spraw załatwionych)⁷⁰. NSA w 2020 roku rozstrzygnął 4434 skargi dotyczące podatków i innych świadczeń pieniężnych, do których stosuje się Ordynację podatkową (było to 35,24 % ogółu rozpoznanych skarg)⁷¹.

3.2.4. Prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego

Z prawem do zainicjowania kontroli instancyjnej i kontroli sądowej ściśle wiąże się prawo podatnika do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego. Nazwy „rzetelny proces” czy „rzetelne postępowanie” nie występują w polskim języku prawnym, choć spotykamy je w piśmiennictwie⁷². Można je spotkać w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz Trybunału Konstytucyjnego⁷³. Nawiązują one do wartości eksponowanych w aktach prawa międzynarodowego i unijnego.

Uzasadnione jest twierdzenie, że prawo podatnika do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego jest prawem złożonym i o szerokim zakresie. Składa się ono z szeregu praw podatnika odnoszących się do jego pozycji w postępowaniu, cech owego postępowania i jego toku, cech i roli organu administracji i sądu itp. oraz obowiązków organów podatkowych i sądów. Te prawa (obowiązki organów podatkowych i sądów) to między innymi: prawo do sądu (dostęp do niezależnego sądu, w którym orzekają niezawisli sędziowie), prawo do czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym i sądowym, prawo do pomocy prawnej, prawo do kontroli instancyjnej, prawo do zakończenia postępowania w rozsądnym terminie, organy podatkowe i sądy mają obowiązek działania w sposób budzący zaufanie, kierując się zasadami bezstronności i równego traktowania, organy podatkowe

69 *Ibidem*, s. 649.

70 Biuro Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2020 roku*, Warszawa, marzec 2021, s. 14.

71 *Ibidem*, s. 18.

72 Por. A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 21–66 i przytaczana tam literatura.

73 D. Dominik-Ogińska, *Godność...*, s. 95.

mają obowiązek podejmować działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej uciążliwe dla podatnika, mają także obowiązek dążyć do załatwienia sprawy we współpracy i w porozumieniu z podatnikiem.

Rzetelne postępowanie zapewnia właściwe stosowanie przepisów Ordynacji podatkowej i Prawa o postępowaniu sądowoadministracyjnym, a w szczególności poszanowanie zasad ogólnych postępowania podatkowego i zasad ogólnych postępowania sądowoadministracyjnego. W piśmiennictwie wskazuje się, że „zespół gwarancji rzetelnego procesu wynika z Ordynacji podatkowej i z Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Trzeba je tylko chcieć dostrzec i umieć zastosować”⁷⁴. Nie ulega wątpliwości, że wykładnia i stosowanie tych przepisów winny uwzględniać art. 30 Konstytucji RP nakładający na władze publiczne obowiązek poszanowania i ochrony godności człowieka. Wszak człowiek winien być w centrum uwagi organów stosujących prawo⁷⁵.

3.2.5. Inne środki ochrony

Konstytucja RP daje możliwość wniesienia indywidualnej skargi konstytucyjnej (art. 79)⁷⁶. Skarga ta jest środkiem ochrony naruszonych wolności i praw człowieka i obywatela. Jest to skarga na akt normatywny, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji RP. Skarga jest wnoszona do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracyjny orzekał. W myśl Konstytucji każdy ma prawo do skargi. Należy więc przyjąć, że prawo to ma każda osoba fizyczna. Osobom prawnym także przysługuje to prawo, ale tylko wtedy, gdy naruszenie wolności lub praw dotyczy samej osoby prawnej, a nie na przykład jej członków⁷⁷. Zdolność do wniesienia skargi zachodzi wówczas, „gdy charakter danego podmiotu umożliwia mu bycie podmiotem praw konstytucyjnych, na które się powołuje”⁷⁸. W świetle tych ustaleń nie ulega wątpliwości, że prawo do skargi mają zarówno podatnicy będący osobami fizycznymi, jak i osobami prawnymi.

Konstytucja RP daje również możliwość wystąpienia do Rzecznika Praw Obywatelskich z wnioskiem o pomoc w ochronie wolności lub praw obywatelskich naruszonych przez organy władzy publicznej (art. 80). W myśl art. 1 ust. 2 ustawy o RPO stoi on „na straży wolności i praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w innych aktach normatywnych, w tym również na

74 *Ibidem*, s. 96.

75 *Ibidem*, s. 99.

76 E. Prejs, *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 311–329.

77 L. Bosek, M. Wild, *Komentarz do art. 79*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja...*, t. 1, s. 1820, 1830.

78 *Ibidem*, s. 1830.

straży realizacji zasady równego traktowania”⁷⁹. Do wystąpienia ma prawo „każdy”. Słowo to należy rozumieć tak jak w wypadku art. 79, czyli „jako każdy podmiot, który potrafi dowieść, że jego wolności lub prawa zostały naruszone”⁸⁰.

Rzecznik Praw Obywatelskich podejmuje czynności na wniosek obywateli lub innych, wskazanych w ustawie podmiotów, oraz z własnej inicjatywy. Podejmuje on działania zarówno w sprawach indywidualnych, jak i odnoszących się do tworzenia i stosowania prawa.

Ostatnio Rzecznik Praw Obywatelskich zwracał się do Ministra Finansów w sprawie wszczynania postępowań karnych skarbowych tylko po to, aby zawieszać bieg przedawnienia zobowiązań podatkowych (12.10.2021 r.), w sprawie emerytów, którzy w wyniku Polskiego Ładu otrzymują niższe świadczenia (13.01.2022 r.), oraz w sprawie osób samotnie wychowujących dzieci, którym Polski Ład odebrał możliwość preferencyjnego opodatkowania, wyrażając sprzeciw wobec likwidacji możliwości wspólnego rozliczania się w podatku dochodowym od osób fizycznych osób samotnie wychowujących dzieci (20.01.2022 r.). W tych sprawach RPO apelował o podjęcie odpowiednich prac legislacyjnych.

Zawód doradcy podatkowego powstał w Polsce na początku lat dziewięćdziesiątych XX stulecia. Prawne ramy jego działania ustaliła ustawa z dnia 5 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym⁸¹. Ustawa ta określa zasady wykonywania doradztwa podatkowego oraz organizację i zasady działania samorządu doradców podatkowych (art. 1). Doradztwo podatkowe jest zawodem zaufania publicznego.

W myśl art. 2 ust. 1 ustawy czynności doradztwa podatkowego obejmują:

- „1) udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;
- 2) prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 3) sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- 4) reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych w sprawach wymienionych w pkt 1;
- 5) wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej”.

Szeroki zakres czynności doradztwa podatkowego, wysokie kwalifikacje i duża liczba doradców oraz sprawne działanie samorządu sprawiają, że doradcy podatkowi są w praktyce skutecznymi obrońcami praw podatnika⁸².

79 Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2020 r., poz. 627).

80 M. Dybowski, *Komentarz do art. 80*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja...*, t. 1, s. 1852.

81 T.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 2117.

82 Zob. J. Glumińska-Pawlic, *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona...*, s. 133–146.

Rozdział 4

Stan ochrony praw podatnika w Polsce

4.1. Potrzeba karty praw podatnika w Polsce

4.1.1. Wprowadzenie

Ocena praw podatnika i ich ochrony w Polsce wypada negatywnie. Na taką ocenę zasługują zarówno procesy tworzenia prawa podatkowego oraz jego efekty, jak i praktyka stosowania prawa podatkowego, w którego toku naruszane są prawa podatnika¹. Ponadto wskazać trzeba, że pozycja podatnika w ostatnim okresie ulega u nas pogorszeniu².

4.1.2. Tworzenie prawa podatkowego a prawa podatnika

W Polsce brak jest wizji systemu podatkowego i jego przeobrażeń w okresie kilku lat. Nie istnieje długookresowa, a nawet średniookresowa polityka podatkowa, która jest warunkiem właściwego funkcjonowania mechanizmów finansowych państwa. Taka sytuacja była zresztą już wcześniej, choć pamiętamy propozycję koncepcji przeobrażeń systemu podatkowego zawartą w Białej Księdze Ministerstwa Finansów z 1998 roku³. W związku z tym zmiany prawa podatkowego są często nieprzewidywalne i stanowią jedynie reakcję na bieżące zdarzenia społeczne i gospodarcze⁴ lub akty prawne Unii Europejskiej. Zdarzają się częste

1 M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 103–104.

2 *Ibidem*, s. 98.

3 B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 112; *iidem*, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1, s. 104; *iidem*, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1, s. 62.

4 Por. na temat pojęć: „polityka”, „polityka podatkowa”, „polityka prawa” zob.: J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, PWN, Warszawa 1989, s. 35 i n.; J. Serwacki, *Polityka podatkowa*,

nowelizacje tego samego aktu prawnego. Dochodzi nawet do tego, że w Sejmie toczą się jednocześnie prace nad trzema odrębnymi nowelizacjami tej samej ustawy podatkowej.

Jasno ujęta w dokumencie władz spójna polityka podatkowa jest nie tylko warunkiem sprawnego działania mechanizmów finansowych, ale także niesie korzyści podatnikom, zwiększając stabilność prawa podatkowego i przewidywalność jego zmian.

Polskie regulacje prawne dotyczące praw podatnika zarówno ze względów formalnych, jak i merytorycznych zasługują na ocenę ujemną. Przede wszystkim nie ma u nas w żadnej formie karty praw podatnika. Znajdujemy się więc w mniejszości państw OECD. Wprawdzie potrzebę wprowadzenia karty w Polsce dostrzegano już kilkanaście lat temu, powstało kilka projektów, a ostatni z nich trafił nawet do Sejmu (por. dalsza część tego podrozdziału), ale jest mało prawdopodobne, by karta wkrótce została uchwalona.

Podatnicy, administracja podatkowa i nauka prawa podatkowego od lat zgodnie domagają się nowej ordynacji podatkowej, gdyż obecnie obowiązująca nie spełnia dobrze swojej roli między innymi w zakresie praw podatnika. W związku z taką oceną w 2014 roku powołana została Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, która podjęła pracę nad nową ordynacją pod kierownictwem prof. L. Etela. Jednym z głównych celów nowej ordynacji była poprawa ochrony praw podatnika. Projekt powstał w 2017 roku, następnie Ministerstwo Finansów wprowadziło do niego sto kilkadziesiąt poprawek. Między innymi usunięto z niego szereg przepisów dotyczących praw podatnika. Rządowy projekt ustawy Ordynacja podatkowa został wniesiony do Sejmu 4 czerwca 2019 roku (druk nr 3517), a więc pod koniec VIII kadencji Sejmu. Po pierwszym czytaniu trafił do Komisji Finansów Publicznych. Po upływie VIII kadencji i rozpoczęciu nowej IX kadencji projekt ponownie nie został wniesiony i żadne prace w tym zakresie się nie toczą, choć Ministerstwo przewiduje ponowne podjęcie prac nad projektem nowej ordynacji⁵.

Olbrzymim problemem w Polsce jest niska jakość ustawodawstwa podatkowego. Przede wszystkim twórcy projektów ustaw podatkowych często nie przestrzegają zasad języka polskiego. O jednym z ważnych i obszernych projektów prof. J. Bralczyk mówił: „Błędy gramatyczne, wielopiętrowe zdania, kaskadowe odesłania, nielogiczne definicje – tak wygląda projekt nowelizacji ustaw podatkowych w wersji przygotowanej przez Ministerstwo Finansów”⁶. Liczne błędy zarówno językowe, jak i prawne w tym projekcie wskazywali także przedstawiciele Biura

[w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009, s. 529 i n.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, TNOiK, Toruń 2017, s. 209 i n.

5 Odpowiedź z 17 września 2020 r. na interpelację nr 10499 Posła Krzysztofa Piątkowskiego w sprawie projektu nowej Ordynacji podatkowej.

6 K. Jędrzejewska, *Prof. Bralczyk: Fiskus oblewa egzamin z języka polskiego* [WYWIAD], *Gazeta Prawna*.pl, 17.09.2018. Profesor J. Bralczyk wskazywał także, że „Zaplątanie sprzyja

Legislacyjnego Kancelarii Sejmu⁷. Przytoczony przykład nie jest niestety odosobniony. Niska jakość tekstu prawnego prowadzi do tego, że zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe nie rozumieją przepisów i nie mogą precyzyjnie ustalić swoich obowiązków i uprawnień oraz określić kwoty podatku. Niski poziom legislacji bez wątpienia godzi w zasadę pewności opodatkowania i bezpieczeństwa prawne podatnika.

Ważną rolę w procesie stanowienia prawa winny odgrywać konsultacje (społeczne, publiczne) oraz opinie i ekspertyzy.

Konsultacje społeczne pełnią różne funkcje. Dwie z nich wysuwają się na plan pierwszy. Przede wszystkim włączają one społeczeństwo (w wypadku prawa podatkowego – podatników, w tym przedsiębiorców) w procesy stanowienia prawa, a więc pełnią funkcję partycypacyjną istotną dla mechanizmów funkcjonowania demokracji. Ponadto podnoszą jakość merytoryczną i formalną projektów⁸, a także umożliwiają dobre wyważenie interesu publicznego i prywatnego, co jest przejawem funkcji optymalizacyjnej⁹. Nie ulega wątpliwości, że podatnicy jako adresaci unormowań ustaw podatkowych winni uczestniczyć w konsultacjach. Może to być uczestnictwo bezpośrednie lub za pośrednictwem organizacji i stowarzyszeń zrzeszających podatników.

Inną funkcję pełnią konsultacje publiczne, które „są prowadzone wyłącznie na etapie rządowego procesu legislacyjnego” i stanowią w istocie jedną z odmian konsultacji społecznych¹⁰.

Ekspertyzy to badania danego problemu przez fachowca (eksperta). Często jest nim naukowiec. Eksperta winna charakteryzować niezależność wobec zlecającego wykonanie ekspertyzy (przygotowanie opinii).

W polskiej praktyce legislacyjnej ostatnio można zaobserwować redukcję znaczenia konsultacji. Istotnie wzrosła liczba projektów poselskich niewymagających konsultacji, zgłaszanych przez posłów większości sejmowej, co dziwi zwłaszcza na gruncie prawa podatkowego. Ponadto wiele wskazuje na to, że część tych projektów w rzeczywistości powstała w Ministerstwie Finansów. Potwierdza to wiele sytuacji, do których dochodzi na posiedzeniach plenarnych Sejmu lub posiedzeniach

nielogiczności. Nielogiczność sprzyja niegramatyczności. A wszystko to łączy się ze sobą, tworząc niezrozumiałą, piętrową konstrukcję...”.

7 „[N]ależy dokonać korekty kilkuset przecinków, żeby zapewnić poprawność językową tekstu. Należy skorygować wiele odesłań, zapewnić równoległe brzmienie przepisów w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych i w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Ponadto chcemy zaznaczyć, że projekt koliduje z innymi projektami nowelizującymi...” (Kancelaria Sejmu, Biuro Komisji Sejmowych, *Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (NR 370) z 17 października 2018 r.*, s. 12).

8 P. Baker, P. Pistone, *General Report*, [w:] P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015, s. 68; R. Mastalski, *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 66 i n.

9 P. Kuczma, *Model ogólnokrajowych konsultacji społecznych w Polsce*, TNOiK, Toruń 2018, s. 50–55.

10 *Ibidem*, s. 50.

Komisji Finansów Publicznych, gdy w wypadku zgłoszenia projektu poselskiego przez grupę posłów należących do większości sejmowej pada pytanie wyraźnie adresowane do posła reprezentującego wnioskodawców, zapytany milczy, a odpowiada od razu przedstawiciel Ministerstwa i dzieje się tak wielokrotnie. Tak samo rzecz wygląda, gdy pytania są zadawane posłowi reprezentującemu wnioskodawców w wypadku zgłaszania poprawek poselskich do projektu.

Wówczas, gdy konsultacje były przeprowadzane (projekty rządowe), terminy zgłaszania uwag często były zbyt krótkie i nie pozwalały na pełną i rzetelną ocenę projektów¹¹. Unikanie konsultacji bądź niewystarczające konsultacje prowadzą między innymi do zmian przepisów w krótkim czasie po ich uchwaleniu, niekiedy kilkakrotnych.

Na konieczność zwiększenia roli konsultacji zwracano polskim władzom uwagę w *Zaleceniu Rady w sprawie krajowego programu reform Polski na 2019 r.* oraz zaleceniu zawierającym opinię Rady na temat przedstawionego przez Polskę programu konwergencji na 2019 rok z 5 czerwca 2019 roku¹².

Naszemu ustawodawcy generalnie zarzuca się, że proces legislacyjny toczy się zbyt szybko, na czym cierpi jakość prawa. Na gruncie prawa podatkowego również nierzadko zdarzają się takie przypadki, a niektóre z nich mają ekstremalny charakter. W ósmej, czyli ostatniej pełnej kadencji Sejmu, uwagę zwraca przebieg procesu legislacyjnego w wypadku Poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 22). Otóż projekt ten trafił do pierwszego czytania na posiedzeniu Sejmu 25 listopada 2015 roku, następnie odbyło się posiedzenie Komisji Finansów Publicznych, potem jeszcze tego samego dnia odbyło się drugie i trzecie czytanie. Podobne „osiągnięcie” było udziałem naszego Sejmu w toku prac nad Rządowym projektem ustawy zmieniającej ustawę o zmianie ustawy o podatku akcyzowym (druk 3015). Dnia 21 listopada 2018 roku odbyło się pierwsze i drugie czytanie, a 22 listopada trzecie czytanie. Na pewno można te przypadki zgłosić do Księgi rekordów Guinnessa, ale chluby naszemu Sejmowi to nie przynosi, nawet jeśli nie były to projekty obszerne czy skomplikowane. Takie tempo prac legislacyjnych bez wątpienia godzi w konstytucyjnie wyznaczoną rolę Sejmu.

W myśl art. 37 ust. 4 Regulaminu Sejmu „pierwsze czytanie może się odbyć nie wcześniej niż siódmego dnia od doręczenia posłom druku projektu, chyba że

11 M. Wilk, *Potrzeba...*, s. 98–99.

12 W Zaleceniu czytamy między innymi: „Prowadzenie efektywnego dialogu ze wszystkimi zainteresowanymi stronami przyczyniłoby się do poprawy jakości prawodawstwa oraz – dzięki ograniczeniu liczby potrzebnych nowelizacji – zwiększyłoby stabilność warunków prowadzenia działalności gospodarczej. Dlatego też zwiększenie roli konsultacji z partnerami społecznymi i konsultacji publicznych – w tym poprzez zapewnienie wystarczającego czasu na proces konsultacji, lepsze wykorzystanie opinii respondentów raz ograniczenie do minimum przypadków wyłączenia ustaw z konsultacji – w znacznym stopniu przyczyniłoby się do zmniejszenia obciążeń administracyjnych wynikających z częstych mian przepisów prawa oraz do zwiększenia inwestycji, a także wspierałoby zrównoważony wzrost gospodarczy w perspektywie długoterminowej” (s. 6–7).

Sejm lub komisja postanowią inaczej”¹³. Rozwiązanie to ma ułatwić posłom zapoznanie się z projektem. W praktyce niestety termin siedmiodniowy często jest skracany.

Zdarza się, że dążenie do uchwalenia przepisów podatkowych (ich zmian) w możliwie najkrótszym terminie prowadzi następnie do konsultacji społecznych w sprawie objaśnień do nowych przepisów. Jest to karykatura działań legislacyjnych, a objaśnienia nie mogą naprawiać wad i niedostatków uchwalonej wcześniej bez dostatecznych konsultacji społecznych ustawy¹⁴.

A. Kidyba pisze o nowym zawodzie i nazywa go: „śledczy zmian legislacyjnych”, a powstał on dlatego, że „tytuły ustaw mają się nijak do ich zawartości”¹⁵. Przykładem takiej ustawy jest uchwalona w lipcu 2016 roku ustawa o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych¹⁶. Akt ten zawiera unormowania dotyczące zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, czyli tytuł nie ma nic wspólnego z treścią tej ustawy. Na tym tle rodzi się pytanie, jak można znaleźć tę ustawę w różnych bazach danych. Chyba rzeczywiście najlepiej byłoby zwrócić się do „śledczego zmian legislacyjnych”, o którym pisze A. Kidyba. Warto w tym miejscu przypomnieć, że w myśl zasad techniki prawodawczej przedmiot ustawy ujęty w tytule winien być określony możliwie najzwięźlej i „w sposób adekwatnie informujący o jej treści”¹⁷.

Niski poziom samego procesu legislacyjnego sprzyja złej legislacji. Analiza treści rozwiązań prawnych prowadzi do wniosku, że bezpieczeństwo prawne podatników i standard ochrony ich praw uległy w ostatnich latach znacznemu obniżeniu, wzrosła natomiast represyjność prawa podatkowego¹⁸. W literaturze wskazuje się także „brak proporcjonalności antyabuzyjnych regulacji prawnych”¹⁹. Oto bowiem wiele nowych unormowań ma na celu zwiększenie efektywności gromadzenia dochodów podatkowych oraz przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, co zasługuje na pozytywną ocenę, ale unormowania te często godzą w uczciwych podatników, których działania nie mają nic wspólnego z uchylaniem się czy unikaniem opodatkowania. W przepisach tych zabrakło odpowiedniego wyważenia interesu prywatnego i interesu publicznego. Jako przykład wskazywany jest tu między innymi obowiązek ujawniania schematów podatkowych. B. Kuźniacki lakoniczną ocenę naszej legislacji podatkowej w ostatnim okresie

13 Uchwała Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 30 lipca 1992 r. Regulamin Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej (t.j. M.P. z 2019 r., poz. 1028).

14 M. Wilk, *Potrzeba...*, s. 99.

15 A. Kidyba, *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16.02.2021, nr 31, s. D3.

16 Ustawa z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 471).

17 Por. § 18 Załącznika Zasady techniki prawodawczej do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 283).

18 M. Wilk, *Potrzeba...*, s. 101.

19 *Ibidem*, s. 100.

wyraził, oceniając ogólną klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania: „GAAR jako element niezwykle nieskalibrowanej i restrykcyjnej legislacji”²⁰.

Ostatnim przykładem bardzo złej legislacji odnoszącej się do szerokiego zakresu unormowań jest, o ironio, Polski Ład. „Pozorowane konsultacje społeczne projektu, wprowadzanie znacząco zmienionej przedłożenia pod obrady Sejmu, urągające zasadom przyzwoitości tempo prac nad ustawą, dodawanie pomiędzy kolejnymi czytaniem przygotowanych na kolanie poprawek [...]”²¹, brak czasu na przygotowanie opinii przez Biuro Legislacyjne Kancelarii Sejmu i RCL. Doprowadziło to do powstania aktu prawnego, w którym roi się od błędów, sprzeczności, niedoróbek i pułapek dla podatników. Już w pierwszych dniach nowego roku okazało się, że wbrew założeniom ustawy niższe wypłaty otrzymało wielu nauczycieli, górników, policjantów i emerytów. Interweniował w tych sprawach Rzecznik Praw Obywatelskich. Podjęto gorączkowe działania zmierzające do naprawy Polskiego Ładu. Ponieważ zadanie okazało się niewykonalne, z Polskiego Ładu zrezygnowano, proponując nowe rozwiązania.

4.1.3. Stosowanie prawa podatkowego a prawa podatnika

Nie wchodząc w rozległą i złożoną problematykę rozważań teorii prawa, na potrzeby niniejszego opracowania przyjmujemy, że stosowanie prawa to ustalanie przez kompetentne organy praw i obowiązków albo stanu prawnego wynikających z norm prawnych. Stosowanie prawa to w pierwszym rzędzie działania sądów i organów administracji publicznej. Aktami stosowania prawa są wyroki i postanowienia sądów, zwane orzeczeniami, organów administracyjnych zaś – decyzje administracyjne i postanowienia. Akty stosowania prawa są aktami prawnymi indywidualnymi, gdyż zawierają normy indywidualne²².

W budżecie państwa dominują dochody podatkowe, w wykonaniu budżetu na 2019 rok (ostatni rok przed pandemią) stanowią one prawie 92% dochodów ogółem. O ich wysokości decyduje prawo podatkowe. Jak wiadomo bowiem, ujęte w budżecie kwoty dochodów nie stanowią podstawy prawnej ich gromadzenia, a są jedynie prognozą. Normy poszczególnych ustaw podatkowych ustalają konstrukcję podatku, a normy Ordynacji podatkowej regulują zobowiązania i postępowanie podatkowe. Tak więc to prawo podatkowe z jednej strony umożliwia gromadzenie, z drugiej zaś wyznacza granice efektywnego gromadzenia dochodów podatkowych budżetu.

20 B. Kuźniacki, *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanki intencji i sprzeczności oraz relacje między nimi*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 6, s. 19.

21 A. Bartosiewicz, *Polski Ład. Podatki i składki*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022, s. 21.

22 J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, PWN, Warszawa 1972, s. 7–8; T. Bekrycht, J. Leszczyński, P. Łabieniec, *Podstawy doktryny prawnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 171–175.

Nie ulega wątpliwości, że dążenie przez podmioty wykonujące budżet do wykonania budżetu po stronie dochodów, a nawet jego przekroczenia, jest cechą dobrej administracji. Nie ulega także wątpliwości, że to dążenie powinno mieścić się w prawem wyznaczonych granicach. Niestety w Polsce dążenie do maksymalizacji dochodów budżetowych nierzadko wykracza poza owe prawem wyznaczone granice i prowadzi do szkodliwego i w dodatku nielegalnego fiskalizmu w zakresie stosowania prawa podatkowego, co godzi w prawa podatnika.

Jak wiadomo, zgodnie z ustawą o finansach publicznych „zamieszczenie w budżecie państwa dochodów z określonych źródeł lub wydatków na określone cele nie stanowi podstawy roszczeń ani zobowiązań państwa wobec osób trzecich, ani roszczeń tych osób wobec państwa” (art. 51 ust. 1). Sumy dochodów zamieszczone w budżecie nie są więc podstawą prawną ich gromadzenia, a owo gromadzenie „następuje na zasadach i w terminach wynikających z obowiązujących przepisów” (art. 162 pkt 1 ustawy o finansach publicznych)²³. Przepisy te to przede wszystkim prawo podatkowe. Ujęcie danej kwoty dochodów w budżecie nie rodzi obowiązku jej zgromadzenia, powstaje jedynie obowiązek zastosowania w tym celu stosownych przepisów²⁴. Jeśli więc prawidłowe stosowanie przepisów nie przyniesie rezultatu przewidzianego w budżecie, nie można wykonawcy odpowiedniego fragmentu budżetu zarzucić naruszenia dyscypliny finansów publicznych. Owym naruszeniem jest bowiem „nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia”²⁵.

W praktyce wykonawcy strony dochodowej budżetu dokładają starań, by osiągnąć kwoty przewidziane w budżecie, a nawet je przekroczyć. W wypadku gdy prawidłowo stosowane prawo podatkowe nie stwarza takich możliwości, dążenie do maksymalizacji dochodów budżetowych może prowadzić do jego złamania.

Naruszenia prawa podatkowego przez organy podatkowe często dotyczą ustaw o podatkach dochodowych, ustawy o podatku od towarów i usług, ustawy o podatku akcyzowym, czyli aktów prawnych uruchamiających największe strumienie środków do budżetu państwa. Często naruszane są również przepisy Ordynacji podatkowej.

Jak wiadomo, w podatkach dochodowych olbrzymią rolę odgrywają unormowania odnoszące się do kosztów uzyskania przychodów. W wypadku prowadzenia działalności gospodarczej w podatkach dochodowych koszty uzyskania przychodu

23 Por. W. Miemiec, [w:] M. Karlikowska, W. Miemiec, Z. Ofiarski, K. Sawicka, *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Presscom, Wrocław 2010, s. 410–413; M. Duda, Art. 162, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014, s. 848–851.

24 W. Nykiel, *Normy prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Teoria i nauka prawa finansowego. System prawa finansowego*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa 2010, s. 50–51.

25 Artykuł 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (t.j. Dz.U. z 2019 r., poz. 1440).

najczęściej bywają przedmiotem sporów między podatnikami a organami podatkowymi²⁶. Organy podatkowe nierzadko podejmują próby ograniczenia przewidzianego przez prawo zakresu kosztów uzyskania przychodów, co ma przynieść budżetowi zwiększone dochody²⁷. Jeśli na przykład organ podatkowy, działając niezgodnie z prawem, odmawia uznania za koszty uzyskania przychodu określonych wydatków poniesionych przez podatnika, to następuje bezprawne zwiększenie dochodu tego podatnika i ciążącego na nim podatku. Mamy tu do czynienia ze złamaniem prawa podatkowego, a zarazem złamaniem prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej.

Z kolei w podatku od towarów i usług przesądzające o charakterze tego podatku są rozwiązania dotyczące obniżenia podatku należnego o podatek naliczony. Dzięki nim nasz podatek od towarów i usług jest podatkiem od wartości dodanej. Determinują one jego charakter. W praktyce również prawo podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony bywa ograniczane. Takie działanie także jest złamaniem prawa podatkowego i złamaniem prawa podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustawy podatkowej.

Wskazane wyżej przykłady oznaczają naruszenia przepisów kluczowych ze względu na istotę podatków dochodowych i podatku od towarów i usług. Podkreślić jednak trzeba, że naruszane są też inne przepisy odnoszące się do tych podatków²⁸.

Do wielkiej czwórki podatków o największym znaczeniu fiskalnym należy także podatek akcyzowy. Naruszenia przez organy podatkowe przepisów odnoszących się do tego podatku również są częste²⁹.

Ordynacja podatkowa należy też do aktów prawnych, których przepisy łamane są w praktyce podatkowej³⁰. W myśl Ordynacji podatkowej „organ podatkowy jest

26 A. Gomułowicz, *Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne*, Difin, Warszawa 2005; idem, *Koszt podatkowy – zasady i kontrowersje*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 1; W. Nykiel, *Komentarz do art. 15*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*, ODDK, Gdańsk 2015, s. 371.

27 Zob. np. W. Nykiel, M. Wilk, *Niedopuszczalność wykorzystania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Glosa do wyroku WSA w Opolu z 19.08.2019 r., I SA/Op 86/19, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2. Zob. także: wyrok NSA z 29 maja 2020 r. (sygn. akt II FSK 2900/19); wyrok NSA z 4 marca 2020 r. (sygn. akt II FSK 1550/19).

28 W. Nykiel, M. Wilk, *Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4.

29 Zob.: wyrok WSA w Gdańsku z 9 września 2020 r. (sygn. akt I SA/Gd 195/20); wyrok WSA w Lublinie z 15 lipca 2020 r. (sygn. akt I SA/Lu 756/19); wyrok WSA w Poznaniu z 19 czerwca 2018 r. (sygn. akt III SA/Po 88/18); wyrok WSA w Poznaniu z 19 czerwca 2018 r. (sygn. akt III SA/Po 19/17); wyrok WSA w Poznaniu z 19 czerwca 2018 r. (sygn. akt III SA/Po 89/18); wyrok WSA w Rzeszowie z 5 kwietnia 2018 r. (sygn. akt I SA/Rz 151/18).

30 W. Nykiel, M. Wilk, *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2; D. Strzelec, *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11. Zob. wyrok WSA w Warszawie z 25 lutego 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 1403/180).

obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy” (art. 187 § 1). Mimo tych unormowań niestety nierzadko ciężar dowodu przegrucany jest na podatnika. Mamy do czynienia również z włączaniem „do postępowań podatkowych materiałów zgromadzonych w postępowaniach karnych bez umożliwienia stronie zweryfikowania tych materiałów”³¹.

Z punktu widzenia ochrony praw podatnika ważną rolę odgrywa instytucja interpretacji podatkowych. Niestety ostatnio podatnikom nierzadko odmawia się wydania indywidualnych interpretacji podatkowych. Kwestionuje się także ich walory ochronne³².

W praktyce organy podatkowe podejmują też niekiedy próby stosowania ogólnej klauzuli przeciwko opodatkowaniu w odniesieniu do okresu, kiedy jeszcze nie obowiązywała³³.

Naruszenia prawa podatkowego prowadzą do wielu negatywnych następstw. W pierwszym rzędzie przypomnieć należy zasadę praworządności, która została sformułowana w art. 7 Konstytucji RP, zgodnie z którym „organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”. Te naruszenia niewątpliwie w ową zasadę godzą. Podatnicy tracą zaufanie do organów podatkowych, a nawet do państwa. Rosną koszty społeczne i finansowe funkcjonowania mechanizmów podatkowych. Cierpi na tym zasada pewności opodatkowania.

Walcząc z naruszeniami prawa podatkowego dokonywanymi przez organy podatkowe, podatnicy wykorzystują swoje fundamentalne prawa do zainicjowania kontroli instancyjnej i sądowej odnoszących się do nich rozstrzygnięć. Warto wskazać, że w 2020 roku wojewódzkie sądy administracyjne na 13 025 skarg uznały racje podatników w 3347 sprawach (25,7%). Jeszcze większe powodzenie odnotowali podatnicy w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnych – 54%. Gorzej dla podatników wyglądają efekty spraw rozpatrzonych przez NSA. Na 1272 sprawy rozpatrzone w 2020 roku NSA w 1002 przypadkach skargi kasacyjne oddalił³⁴.

4.2. Prace nad kartą praw podatnika w Polsce

W Polsce potrzebę wprowadzenia karty praw podatnika dostrzeżono już kilkanaście lat temu³⁵. W opracowaniach naukowych wspominano o karcie jako instrumencie ochrony praw podatnika występującym w innych państwach, analizowano

31 M. Wilk, *Potrzeba...*, s. 101.

32 *Ibidem*, s. 101.

33 W. Nykiel, M. Wilk, *Niedopuszczalność...*, s. 39–46.

34 Ł. Zalewski, *Mniej wyroków, mniej jawności*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 15.03.2021, nr 50, s. B2.

35 W. Nykiel, M. Sęk, *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa*

jej istotę i potencjalną rolę w polskim systemie podatkowym³⁶. Powstały też projekty takich dokumentów.

Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi już w 2001 roku przedstawiło projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej zawierający również treści charakterystyczne dla kart praw podatnika³⁷. Treści takie znalazły się też w projekcie nowej ordynacji podatkowej opracowanym w 2017 roku przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego³⁸.

W 2008 roku przedstawiciele nauki i praktyki prawa podatkowego zaangażowali się w inicjatywę czasopisma „Prawo i Podatki”³⁹, która doprowadziła do opracowania *Deklaracji Praw Podatnika*⁴⁰. *Deklaracja* w wersji końcowej została upubliczniona 18 maja 2011 roku podczas konferencji „Dzień Ochrony Praw Podatnika” zorganizowanej w Warszawie przez Oficynę Prawa Polskiego, z udziałem Krajowej Izby Doradców Podatkowych i Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi⁴¹. W 2008 roku powstało kilka wartych odnotowania projektów kart czy deklaracji, stanowiących punkt wyjścia do prac, które zaowocowały *Deklaracją*⁴², oraz wstępna wersja projektu samej *Deklaracji*, rozwijana w kolejnych

podatkowego. *Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020, s. 469.

- 36 Zob. m.in.: Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 9 i n.; A. Brzezińska, *Karta Praw Podatnika w Australii*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3, s. 91 i n.; B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 9 i n.; idem, *Deklaracja Praw Podatnika (propozycja systematyzacji tez)*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne), s. 4 i n.; idem, *Deklaracja Praw Podatnika (propozycja systematyzacji tez)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 1, s. 111 i n.; B. Szczurek, *Prawa podatnika i ich ochrona w państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3–4, s. 9 i n.; eadem, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 20–21, 258–263; A. Mariański, *Karta praw podatnika jako instrument ochrony tych praw*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne), s. 7 i n.
- 37 Zob. CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4, s. 115 i n. Projekt opracował zespół roboczy w składzie: B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Nykiel (przewodniczący), A. Olesińska.
- 38 Zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018).
- 39 W 2008 r. członkami „ścisłego gremium” zespołu mającego opracować kartę byli: B. Brzeziński, P. Karwat, W. Konieczny, A. Mariański, W. Nykiel, I. Ożóg, K. Pleszka, D. Szubielska i Z.M. Szymik – zob. nota redakcyjna, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne), s. 6.
- 40 Zob. W. Konieczny, S. Babiarz, B. Dauter, B. Brzeziński, P. Karwat, T. Michalik, A. Olesińska, D. Szczygieł, D. Szubielska, *Deklaracja Praw Podatnika*, <https://krdp.pl/aktualnoscia.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018).
- 41 18 maja 2011 roku – upublicznienie *Deklaracji Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 6, s. 25.
- 42 Zob. m.in.: T. Dębowska-Romanowska, *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018);

latach⁴³. Spośród dwóch rozważanych koncepcji zdecydowano się na opracowanie dokumentu deklaratywno-postulatywnego, a nie projektu ustawy, między innymi ze względu na ograniczony wpływ zespołu autorskiego na wszczęcie, przebieg czy rezultaty ewentualnego procesu legislacyjnego⁴⁴. W opublikowanej w 2011 roku *Deklaracji* ujęto dziesięć podstawowych praw podatnika: prawo do dobrego prawa podatkowego, prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, prawo do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym, prawo do dobrego traktowania przez administrację podatkową, prawo do sądowej ochrony praw w sprawach podatkowych, prawo do informacji o sprawach z zakresu opodatkowania, prawo do oceny prawa podatkowego, prawo do oceny pracy administracji podatkowej, prawo do respektowania zasady domniemania niewinności, a także współmierności i indywidualizacji kary za naruszenie prawa podatkowego, prawo do naprawienia szkody wyrządzonej orzeczeniem organu władzy publicznej⁴⁵. W punktach określono też, w jaki sposób poszczególne prawa powinny być realizowane. *Deklaracja* została poparta (podpisana) przez szerokie grono naukowców i praktyków prawa podatkowego jako swoisty „zestaw oczekiwań społecznych wobec systemu podatkowego (ustawodawcy i jego «produktów», administracji podatkowej i sądów)”⁴⁶, jako „dokument wskazujący cel, do którego legislatorzy (tworzący prawo), organy skarbowe, sądy oraz praktycy powinni dążyć”⁴⁷. Zwracano też uwagę na potencjał *Deklaracji* jako dokumentu podnoszącego świadomość prawną podatników⁴⁸, w którym zebrano i sprecyzowano podstawowe prawa podatnika dające się wywieść z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego⁴⁹.

W końcu 2017 roku czteroosobowy zespół pod kierownictwem W. Nykiela, skupiający prawników i ekonomistów zajmujących się prawem podatkowym na płaszczyźnie naukowej, praktycznej (administracyjnej i doradczej) oraz legislacyjnej (kodyfikacyjnej i ustawodawczej), podjął prace nad kolejnym projektem karty, uzgadniając jej koncepcję i podstawowe założenia. Oprócz W. Nykiela w skład

A. Mariański, *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018); D. Szubielska, *Projekt Karty Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018).

43 *Deklaracja Praw Podatnika (projekt) i Pierwszy Protokół do Deklaracji Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne), s. 4–6. Zob. też B. Brzeziński, *Deklaracja...*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, s. 111 i n., wraz z *Deklaracją Praw Podatnika (projekt)* jako załącznikiem nr 1 (s. 116–119) oraz *Pierwszym Protokołem do Deklaracji Praw Podatnika* jako załącznikiem nr 2 (s. 120–121).

44 B. Brzeziński, *Deklaracja...*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, s. 112.

45 *Deklaracja Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 6, s. 25.

46 B. Chanowska-Dymang, *Kwartał po ogłoszeniu Deklaracji Praw Podatnika – i co dalej? Wywiad z prof. drem hab. Bogumiłem Brzezińskim*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9, s. 1.

47 M.H. Grabowski, *Kwartał po ogłoszeniu Deklaracji Praw Podatnika – i co dalej? Stanowisko Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 10, s. 1.

48 B. Chanowska-Dymang, *Kwartał...*, s. 2–3.

49 T. Michalik, *Czym jest Deklaracja Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 11, s. 1.

zespołu weszli J. Cichoń, M. Łoboda i M. Sęk. Sam projekt ustawy Karta Praw Podatnika wraz z uzasadnieniem, którego uzupełnioną i poprawioną wersję zamieszczono w rozdziale piątym niniejszej publikacji, opracowali W. Nykiel i M. Sęk.

W pracach nad projektem ustawy za punkt wyjścia przyjęto wspomnianą wcześniej *Deklarację Praw Podatnika* z 2011 roku⁵⁰, gdyż dokument ten opracowali wspólnie przedstawiciele wielu środowisk zainteresowanych prawem podatkowym (sędziowie, doradcy podatkowi, naukowcy). Czerpano też z rozwiązań zawartych w projekcie nowej ordynacji podatkowej przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego⁵¹ oraz w Kodeksie postępowania administracyjnego⁵². Sięgnięto również do rezultatów prac międzynarodowych⁵³. Pierwsza wersja projektu została zaprezentowana podczas konferencji „Karta Praw Podatnika”, która odbyła się w Łodzi 12 marca 2018 roku, a kolejna, poprawiona i uzupełniona – podczas konferencji, którą zorganizowano w Sejmie 26 marca 2019 roku⁵⁴. W projekcie uwzględniono także uwagi zgłoszone przez uczestników tych konferencji, w szczególności zaś przez T. Augustyniak-Górną i A. Gomułowicza. Inicjatywę wsparł również M. Wilk, przedstawiając dodatkowe argumenty za wprowadzeniem karty w Polsce⁵⁵. Wysoką ocenę projektu sformułował Rzecznik Praw Obywatelskich. W stanowisku RPO z 10 kwietnia 2019 roku czytamy między innymi: „Zdaniem RPO wprowadzenie Karty Praw Podatnika należy uznać za jak najbardziej potrzebne. Karta w jednym dokumencie systematyzuje i konsoliduje najważniejsze prawa podatników. Niewątpliwie atutem Karty jest to, że posługuje się prostym i zrozumiałym dla obywateli językiem”⁵⁶.

50 W pewnym zakresie uwzględniono też wspomniane wcześniej projekty kart i deklaracji przygotowane w 2008 r. jako wstęp do prac nad *Deklaracją*.

51 Zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018).

52 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2021 r., poz. 735).

53 Zob.: M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter: Towards Greater Fairness in Taxation*, IBFD, Amsterdam 2016; Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Unia Europejska, Bruksela 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-11/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf (dostęp: 31.12.2021).

54 Zob. W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk, M. Wilk, *Karta Praw Podatnika: nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Biblioteka, Łódź 2018 i 2019; iidem, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105 i n.

55 Zob. M. Wilk, *Potrzeba...*, s. 97 i n.; idem, *Zasadność wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk, M. Wilk, *Karta...*

56 RPO, *Karta Praw Podatnika – nowym instrumentem ochrony dla podatników*, 10.04.2019, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/rpo-za-wprowadzeniem-karty-praw-podatnika> (dostęp: 17.02.2020).

Projekt został wniesiony do Sejmu przez grupę posłów Platformy Obywatelskiej 26 kwietnia 2019 roku⁵⁷. Upływ kadencji sprawił, że projekt został ponownie wniesiony przez grupę posłów Koalicji Obywatelskiej 12 grudnia 2019 roku⁵⁸. W dniu 8 stycznia 2020 roku projekt został skierowany do pierwszego czytania, które mimo upływu dwóch lat wciąż się nie odbyło⁵⁹.

Już na wczesnym etapie prac, po zapoznaniu się z doświadczeniami innych państw, stwierdzono, że bardziej wskazane jest przyjęcie w Polsce karty w formie ustawowej⁶⁰. Wniosku tego nie zmieniła nawet obawa, że konieczność zachowania reguł języka prawnego oraz techniki legislacyjnej może spowodować, że karta w formie ustawowej będzie nieco mniej zrozumiała od karty w formie deklaracji⁶¹.

Mimo że karty częściej mają formę dokumentu pochodzącego od administracji podatkowej, to karty o charakterze normatywnym są ogólnie oceniane jako bardziej skuteczne⁶². Polska administracja podatkowa opublikowała zresztą dokument pokrótce wyjaśniający podstawowe prawa i obowiązki podatnika⁶³, ale obserwacja praktyki stosowania prawa podatkowego nie wskazuje bynajmniej, aby w ten sposób rzeczywiście wzmocniono ochronę praw podatnika. Niestety wspomniana *Deklaracja Praw Podatnika* z 2011 roku również nie uzdrowiła polskiej praktyki podatkowej. To karta w formie ustawowej może ułatwić podatnikowi dochodzenie praw przed organami podatkowymi czy sądami, skoro zyskuje on możliwość powołania znanej mu i zrozumiałej karty jako podstawy prawnej. Zgodność działań organów podatkowych z postanowieniami karty mającej formę ustawową podlega kontroli sądów administracyjnych, a stwierdzenie ich naruszenia może prowadzić do uchylania rozstrzygnięcia. Zagrożenie takim skutkiem może istotnie zmotywować organy podatkowe do odpowiedniej dbałości o poszanowanie praw podatnika. Poza tym tylko forma ustawowa, jako pewnego rodzaju samozwiązanie się prawodawcy, może poprawić praktykę tworzenia prawa podatkowego⁶⁴, która obecnie niestety nie zabezpiecza odpowiednio praw polskiego podatnika.

57 Sejm RP VIII kadencji, druk nr 3458, *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458> (dostęp: 4.02.2020).

58 Sejm RP IX kadencji, druk nr 137, *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika*, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=137> (dostęp: 4.02.2020).

59 Zob. Sejm RP IX kadencji, druk nr 137, *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika. Przebieg procesu legislacyjnego*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=137> (dostęp: 31.12.2021).

60 Zob. M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 92–93.

61 *Ibidem*, s. 92–93.

62 *Ibidem*, s. 92.

63 Ministerstwo Finansów, *Uprawnienia i obowiązki podatnika*, <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika> (dostęp: 18.01.2018).

64 M. Sęk, *Karta...*, s. 92–93.

Opracowując kartę, co do zasady nie dążono do przyznania podatnikom nowych praw⁶⁵. Celem było raczej dobitne wyartykułowanie oraz usystematyzowanie praw wynikających już z Konstytucji i ustaw zaliczanych do proceduralnego i materialnego prawa podatkowego. Za P. Bakerem przyjęto, że nawet gdy karta powtarza prawa, które wynikają już z innych przepisów, to komunikuje je w inny sposób⁶⁶, bardziej dostępny, zrozumiały, zauważalny dla podatnika, a nawet administracji podatkowej. W niektórych obszarach karta potwierdza prawa, których obowiązywanie nie powinno budzić wątpliwości, a jednak jest podważane przez organy podatkowe, a nawet uzupełnia dotychczasowy katalog praw podatnika⁶⁷. W karcie pojawia się więc domniemanie dobrej wiary podatnika i rzetelności realizacji przez podatnika obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Podatnicy zyskują również prawo do dobrego, a w szczególności jasnego i zrozumiałego prawa podatkowego, odpowiednio wyważającego interes podatników i wierzyciela podatkowego⁶⁸. Istotną nowością są też unormowania dotyczące kontroli przestrzegania praw podatnika⁶⁹.

Założono, że karta ma wzmocnić ochronę dotychczasowych i nowych praw podatnika przez ich usystematyzowanie w formie zasad systemu prawa podatkowego, to jest norm zawartych bezpośrednio w prawie pozytywnym i cechujących się szczególną doniosłością dla systemu prawa podatkowego jako całości, poszczególnych jego części i instytucji⁷⁰. Normy zawarte w karcie, z istoty swej bardziej ogólne, podlegają uszczegółowieniu w innych ustawach, stosowane są łącznie z innymi normami albo bezpośrednio i samodzielnie⁷¹. Normy te powinny stanowić też kontekst interpretacyjny dla całego systemu prawa podatkowego⁷².

Skoro zwiększenie świadomości obowiązywania praw podatnika jest kluczem do podniesienia poziomu ich praktycznej ochrony, a nie każdy podatnik ma świadomość obowiązywania takich aktów prawnych jak Ordynacja podatkowa, czy też okazję i chęć zapoznać się z nimi, chociażby ze względu na ich objętość, za zasadne uznano opracowanie odrębnego aktu prawnego, a nie uzupełnienie Ordynacji podatkowej w tym zakresie⁷³.

65 *Ibidem*, s. 94.

66 P. Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 131.

67 W. Nykiel, M. Sęk, *Karta...*, s. 472.

68 *Ibidem*.

69 *Ibidem*.

70 M. Sęk, *Karta...*, s. 94. Na temat „zasad systemu prawa bądź jego części” zob.: J. Wróblewski, *Sądowe...*, s. 131; idem, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42, s. 19, 21.

71 M. Sęk, *Karta...*, s. 94.

72 *Ibidem*.

73 *Ibidem*, s. 80.

Poszczególne prawa podatnika oraz służące ich realizacji nakazy i zakazy adresowane do organów władzy publicznej, nie tylko organów podatkowych, lecz także organów ustawodawczych, sądowych i ochrony prawa, ujęto w 27 artykułach⁷⁴. Dla zwiększenia przejrzystości ustawę podzielono na rozdziały: 1) postanowienia wstępne, 2) prawo do dobrego prawodawstwa podatkowego, 3) prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych, 4) prawo do domniemania rzetelności i dobrej wiary, 5) prawo do prywatności, 6) prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, 7) prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć w sprawach podatkowych, 8) obowiązek miarkowania sankcji, 9) prawo do naprawienia szkody, 10) kontrola przestrzegania praw podatnika, 11) wejście w życie⁷⁵.

74 W. Nykiel, M. Sęk, *Karta...*, s. 472.

75 *Ibidem*.

Rozdział 5

Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem

5.1. Projekt ustawy Karta Praw Podatnika

Ustawa z dnia ... Karta Praw Podatnika

Preambuła

Mając na względzie znaczenie praw człowieka oraz rolę podatków w demokratycznym państwie prawnym i uznając, że państwo i samorząd terytorialny są zobowiązane do dbałości o prawa podmiotów, które umożliwiają ich działanie, ponosząc ciężary i świadczenia publiczne, w tym zwłaszcza podatki, stanowi się Kartę Praw Podatnika. Celem Karty jest zapewnienie należytej ochrony praw podatników, w tym przez odpowiednie wyważenie interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym oraz podniesienie świadomości społecznej praw podatnika.

ROZDZIAŁ 1

POSTANOWIENIA WSTĘPNE

Art. 1

Zakres podmiotowy ustawy

1. Unormowania ustawy stosuje się do podatników, a także innych podmiotów, których prawa i obowiązki są określone przepisami prawa podatkowego, w tym zwłaszcza płatników, inkasentów, osób trzecich odpowiedzialnych za zaległości podatkowe oraz następców prawnych.
2. Ilekroć w ustawie jest mowa o podatniku, rozumie się przez to również inne podmioty, o których mowa w ust. 1.

Art. 2

Obowiązek informacyjny organów podatkowych w zakresie praw podatnika

1. Organy podatkowe publikują na swoich stronach internetowych Kartę Praw Podatnika.

2. Wszczynając postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, organy podatkowe doręczają podatnikowi egzemplarz Karty Praw Podatnika.

ROZDZIAŁ 2

PRAWO DO DOBREGO PRAWODAWSTWA PODATKOWEGO

Art. 3

Obowiązek odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i interesu prywatnego w prawie podatkowym

1. Prawo podatkowe tworzone jest z poszanowaniem konstytucyjnie określonych praw i wolności ekonomicznych, z uwzględnieniem zarówno interesu publicznego, jak i prywatnego, w tym zwłaszcza przez odpowiednie konsultowanie projektów przepisów prawa podatkowego.
2. Podatnik ma prawo do konsultacji społecznych w sprawie projektów przepisów prawa podatkowego.
3. Wszystkie projekty przepisów prawa podatkowego, w tym zwłaszcza projekty poselskie, są poddawane konsultacjom z udziałem podatników, przedstawicieli organizacji społecznych, samorządowych i gospodarczych oraz samorządów zawodowych.

Art. 4

Pewność prawa podatkowego

1. Podatnik ma prawo do ochrony praw nabytych i interesów w toku.
2. Należy zapewnić odpowiedni czas między ogłoszeniem przepisu prawa podatkowego a jego wejściem w życie (*vacatio legis*), umożliwiający podatnikowi dostosowanie się do nowych unormowań.
3. Prawo nie działa wstecz, chyba że na korzyść podatnika.
4. Organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym.
5. Podatnik ma prawo do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie następujące w rozsądnym i przewidywalnym czasie.

Art. 5

Jawność prawa podatkowego

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ma obowiązek urzędowej publikacji ujednoliconych tekstów aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego.
2. Przepisy prawa podatkowego są tworzone i przyjmowane w ramach jawnych procedur prawodawczych, co oznacza także publikowanie rządowych założeń i projektów przepisów prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem w celu poddania ich konsultacjom społecznym oraz zapewnienie jawności debat parlamentarnych i debat w organach stanowiących jednostek samorządu terytorialnego.

Art. 6**Komunikatywność prawa podatkowego**

1. Podatnik ma prawo do jasnego i zrozumiałego prawa podatkowego.
2. Organy podatkowe wspierają podatnika w wykonywaniu jego obowiązków i korzystaniu z praw, w tym zwłaszcza udzielając informacji o prawidłowym sposobie rozumienia i stosowania przepisów prawa podatkowego.
3. Zastosowanie się przez podatnika do informacji udzielonej przez organ podatkowy w formie przewidzianej w przepisach nie może mu szkodzić, w tym zwłaszcza nie może być podstawą do zastosowania sankcji podatkowych, karnych i karnych skarbowych oraz żądania zapłaty odsetek od zaległości podatkowych.
4. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisu prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.
5. Niezrozumiały przepis prawa podatkowego nie może być podstawą zastosowania sankcji podatkowych, karnych i karnych skarbowych.

ROZDZIAŁ 3**PRAWO DO ZAPŁATY PODATKU W WYSOKOŚCI WYNIKAJĄCEJ Z USTAW PODATKOWYCH****Art. 7****Zapłata podatku w prawidłowej wysokości i zwrot należnej nadpłaty**

1. Podatnik ma prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych.
2. Podatnik ma prawo do korekty złożonych deklaracji.
3. Podatnik ma prawo do zainicjowania postępowania w celu stwierdzenia, czy doszło do powstania nadpłaty.
4. Podatnik ma prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty w rozsądnym terminie.
5. Podatnik ma prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem.

Art. 8**Ulgi i zwolnienia**

1. Podatnik ma prawo do ulg i zwolnień, których zastosowanie zależy od spełnienia przesłanek jasno określonych w przepisach.
2. Prawo do ulg i zwolnień podatkowych oraz korzystania z innych przewidzianych przepisami możliwości obniżenia wysokości podatku przysługuje podatnikowi w każdym czasie, chociaż nie dłużej niż przez okres odpowiadający przedawnieniu zobowiązania podatkowego.
3. Podatnik ma prawo do ulgi w zapłacie zobowiązań podatkowych lub do umorzenia zaległości podatkowej, jeśli przemawiają za tym wartości konstytucyjne, w szczególności ochrona godności jednostki, minimum egzystencji, ochrona rodziny albo zasada ochrony źródeł podatku.

ROZDZIAŁ 4

PRAWO DO DOMNIEMANIA RZETELNOŚCI I DOBREJ WIARY

Art. 9

Domniemanie rzetelności wykonania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego

1. Domniemywa się prawidłowość wykonania przez podatnika obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, chyba że zostanie wykazane przez organ podatkowy, że obowiązki nie zostały prawidłowo wykonane.
2. Domniemywa się prawidłowość deklaracji złożonej przez podatnika, chyba że zostanie wykazane przez organ podatkowy, że deklaracja jest nieprawidłowa, albo deklaracja zostanie skutecznie skorygowana.
3. Niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

Art. 10

Domniemanie dobrej wiary

Domniemywa się dobrą wiarę podatnika, chyba że zostanie wykazane przez organ podatkowy, że podatnik działał w złej wierze.

ROZDZIAŁ 5

PRAWO DO PRYWATNOŚCI

Art. 11

Ochrona danych podatnika i dostęp podatnika do danych

1. Organy podatkowe gromadzą i przetwarzają jedynie takie informacje dotyczące podatnika i jego spraw, które pozostają w związku z wykonaniem obowiązków i korzystaniem z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego.
2. Organy podatkowe wykorzystują informacje dotyczące podatnika i jego spraw tylko w zakresie dozwolonym prawem.
3. Podatnik ma prawo dostępu do informacji dotyczących jego samego i jego spraw gromadzonych i przetwarzanych przez organy podatkowe oraz do informacji o sposobie i zakresie ich wykorzystania.

Art. 12

Zachowanie informacji w tajemnicy

1. Organy podatkowe zachowują informacje dotyczące podatnika i jego spraw w tajemnicy.
2. Organy podatkowe przekazują innym podmiotom informacje dotyczące podatnika i jego spraw tylko w przypadkach i w zakresie dozwolonym ustawą lub umową międzynarodową.

3. Organy podatkowe chronią informacje dotyczące podatnika i jego spraw przed nieuprawnionym dostępem, w tym w szczególności podczas przesyłu, przechowywania i przetwarzania z wykorzystaniem sieci i systemów teleinformatycznych.

ROZDZIAŁ 6

PRAWO DO RZETELNEGO POSTĘPOWANIA ADMINISTRACYJNEGO I SĄDOWEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH

Art. 13

Rzetelne postępowanie administracyjne i sądowe w sprawach podatkowych

1. Podatnik ma prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, w tym zwłaszcza prawo do czynnego udziału w tych postępowaniach.
2. Organy podatkowe i sądy, rozstrzygając sprawę podatkową, mają obowiązek działać w sposób budzący zaufanie, kierując się zasadami bezstronności i równego traktowania.
3. Organy podatkowe i sądy, rozstrzygając sprawę podatkową, mają obowiązek uwzględniać interes publiczny oraz słuszny interes podatnika.

Art. 14

Efektywność postępowania administracyjnego

1. Organy podatkowe mają obowiązek działać w sprawie wnikliwie i szybko, dążąc do ograniczenia kosztów własnych i kosztów podatnika.
2. Organy podatkowe mają obowiązek podejmować działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej uciążliwe dla podatnika.
3. Organy podatkowe mają obowiązek dążyć do załatwienia sprawy we współpracy i w porozumieniu z podatnikiem.

Art. 15

Zakaz wykorzystania materiałów zgromadzonych w sposób niezgodny z prawem

Materiały zgromadzone w sposób niezgodny z prawem nie stanowią dowodów.

Art. 16

Informacje o podejmowanych przez organy podatkowe czynnościach i rozstrzygnięciach oraz ich przesłankach

1. Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przesłankach czynności kontrolnych lub wymiarowych podejmowanych wobec niego przez organy podatkowe.
2. Podatnik ma prawo do zawiadomienia o zamiarze podjęcia wobec niego czynności kontrolnych lub wymiarowych, z wyjątkiem przypadków jasno określonych w przepisach ustaw.

3. Podatnik ma prawo wglądu do akt sprawy podatkowej w postępowaniu administracyjnym i sądowym.
4. Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o zgromadzonym materiale dowodowym i ustaleniach faktycznych w sprawie.
5. Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przesłankach rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów.

Art. 17

Reprezentacja podatnika

1. Podatnik ma prawo do bycia reprezentowanym w postępowaniu administracyjnym i sądowym przez zawodowego pełnomocnika lub członka najbliższej rodziny, a w postępowaniu administracyjnym także przez innego pełnomocnika.
2. Podatnicy, którzy nie posiadają wystarczających środków, mają prawo do bezpłatnej pomocy prawnej w postępowaniu administracyjnym i sądowym w zakresie, w jakim jest to niezbędne dla zapewnienia skutecznej ochrony ich praw.
3. Zawodowy pełnomocnik ma prawo zgłaszać ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz Rzecznikowi Praw Obywatelskich przypadki rażącego naruszenia praw podatnika.

ROZDZIAŁ 7

PRAWO DO ZASKARŻENIA ROZSTRZYgnięć W SPRAWACH PODATKOWYCH

Art. 18

Informacja o środkach zaskarżenia

Podatnik ma prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przysługujących mu środkach zaskarżenia.

Art. 19

Kontrola instancyjna rozstrzygnięcia podatkowego

Podatnik ma prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego.

Art. 20

Kontrola sądowa rozstrzygnięcia podatkowego

1. Podatnik ma prawo do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego przez niezależny sąd w toku dwuinstancyjnego postępowania sądowego.
2. Podatnik ma prawo do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego, nawet jeśli nie skorzystał z prawa do zainicjowania kontroli instancyjnej.
3. Brak środków na poniesienie kosztów postępowania nie może ograniczać podatnikowi prawa do sądu.

Art. 21**Zakaz rozstrzygnięcia na niekorzyść skarżącego (zakaz *reformationis in peius*)**

Wniesienie środka zaskarżenia nie może pogarszać sytuacji podatnika w postępowaniu administracyjnym i sądowym w sprawach podatkowych.

Art. 22**Prawo do ochrony przed przedwczesną egzekucją**

Środki egzekucyjne nie mogą być stosowane przed rozpatrzeniem środków zaskarżenia przeciw wykonalności decyzji.

ROZDZIAŁ 8**OBOWIĄZEK MIARKOWANIA SANKCJI****Art. 23****Zakaz podwójnego lub nieproporcjonalnego karania**

1. Sankcje i odpowiedzialność karna i karna skarbową są stanowione i nakładane z uwzględnieniem zasady proporcjonalności.
2. Zakazane jest nakładanie podwójnej sankcji (podatkowej i karnej lub karnej skarbowej) za ten sam czyn stanowiący naruszenie przepisów prawa podatkowego.

ROZDZIAŁ 9**PRAWO DO NAPRAWIENIA SZKODY****Art. 24****Naprawienie szkody wyrządzonej działaniem lub zaniechaniem organów podatkowych**

Podatnik ma prawo do naprawienia szkody wyrządzonej niezgodnym z prawem działaniem lub zaniechaniem organów podatkowych.

ROZDZIAŁ 10**KONTROLA PRZESTRZEGANIA PRAW PODATNIKA****Art. 25****Obowiązek informacyjny sądu administracyjnego**

Sąd administracyjny ma obowiązek poinformowania ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym dostrzeżonym rażącym naruszeniu praw podatnika przez organy podatkowe.

Art. 26**Obowiązek informacyjny ministra właściwego do spraw finansów publicznych**

Minister właściwy do spraw finansów publicznych corocznie składa Sejmowi sprawozdanie o przestrzeganiu praw podatnika, ze szczególnym uwzględnieniem

informacji sądów i pełnomocników zawodowych o rażących naruszeniach praw podatnika oraz ocen, wniosków i rekomendacji sformułowanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich.

Art. 27

Obowiązek informacyjny samorządowych organów podatkowych

Samorządowy organ podatkowy corocznie składa organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdanie o przestrzeganiu praw podatnika.

Art. 28

Uprawnienia Rzecznika Praw Obywatelskich

Rzecznik Praw Obywatelskich, działając w celu zapewnienia skutecznej ochrony praw podatnika, ma prawo wglądu do akt postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, udziału w postępowaniu, żądania wyjaśnień od organów podatkowych oraz formułowania ocen, wniosków i rekomendacji.

ROZDZIAŁ 11

WEJŚCIE W ŻYCIE

Art. 29

Wejście w życie

Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia.

5.2. Uzasadnienie projektu ustawy Karta Praw Podatnika

Nakładanie podatków jest ograniczeniem prawa własności i wolności. Natomiast prawa podatnika, należące do praw człowieka, ograniczają władztwo państwa, dążąc do osiągnięcia *sui generis* równowagi między potrzebami finansowymi państwa a prawami jednostki¹.

Proponowana ustawa jest wyrazem założenia, że państwo i samorząd terytorialny, szanując prawa człowieka, są zobowiązane do dbałości o prawa podmiotów, które umożliwiają ich działanie, ponosząc ciężary i świadczenia publiczne, w tym zwłaszcza podatki. W myśl zasady wzajemnej lojalności, wymagając od podatnika rzetelności w deklarowaniu podstawy opodatkowania i w zapłacie należnej kwoty podatku, należy zagwarantować mu przestrzeganie zasady ekonomiczności

1 D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, s. 56.

opodatkowania, a także standardów przyzwoitej legislacji oraz rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

Celem ustawy jest zapewnienie należytej ochrony praw podatników, która każdorazowo wymaga odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym. Ustawa ma również na celu podniesienie świadomości społecznej praw podatnika. Cele te zostały wprost wyrażone w Preambule ustawy.

Ustawa wprowadza do polskiego systemu podatkowego nową instytucję, to jest Kartę Praw Podatnika, rozumianą jako tekst normatywny, w którym w zwięzły sposób określone są podstawowe prawa podatników, którym to prawom odpowiadają obowiązki organów podatkowych.

Karta Praw Podatnika jest instytucją znaną wielu systemom podatkowym. Posiadanie karty jest międzynarodowym, uznanym standardem, jej brak w polskim systemie podatkowym jest zatem wyrazem nienadążania za najlepszymi praktykami światowymi.

Praktyka międzynarodowa wskazuje, że karty mogą mieć postać przepisów prawa powszechnie obowiązującego, gdy pochodzą od władzy ustawodawczej, lub jednostronnej deklaracji administracji podatkowej. Większość kart w państwach OECD pochodzi od administracji podatkowej i ma charakter niewiążący², przybierając postać niewiążących deklaracji, broszur informacyjnych czy mniej lub bardziej wiążących wewnętrznych regulaminów bądź interpretacji ogólnych³. Doświadczenia innych państw wskazują jednak, że znacznie bardziej efektywne są karty mające formę ustawy⁴, i w wielu państwach karty przybrały formę ustawową. Również w polskich realiach znacznie bardziej efektywna będzie karta przyjęta w formie ustawowej. Siła oddziaływania na praktykę stosowania prawa podatkowego karty o charakterze normatywnym będzie z pewnością większa, niż gdyby poprzestać na dokumencie deklaratywnym pochodzącym od administracji podatkowej. W tym kontekście warto też zauważyć, że polska administracja podatkowa opublikowała na swojej stronie internetowej swoistą deklarację praw i obowiązków podatnika⁵. Deklaracja ta nie ma jednak żadnego waloru prawnego, a podatnicy nie wiedzą o niej. W konsekwencji deklaracja ta nie ma żadnego znaczenia praktycznego. Ponadto tylko forma ustawowa, jako wyraz pewnego samozwiązania ustawodawcy, daje nadzieję na poprawę praktyki tworzenia prawa podatkowego.

Karty najczęściej przyjmują formę odrębnych dokumentów (normatywnych lub deklaratywnych). Niekiedy za kartę uznaje się dostatecznie wyodrębnioną część ogólnych ustaw podatkowych, skupiającą przepisy dotyczące

2 P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015, s. 75.

3 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter. Towards Greater Fairness in Taxation: Preliminary Report*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013, s. 162.

4 *Ibidem*, s. 20, 26, 33.

5 Ministerstwo Finansów, *Uprawnienia i obowiązki podatnika*, <http://www.finanse.mf.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika> (dostęp: 18.01.2018).

podstawowych praw (i obowiązków) podatników. Nie każdy podatnik ma jednak świadomość obowiązywania, zawartości i roli takich aktów prawnych jak Ordynacja podatkowa. Ponadto podatnicy często unikają sięgania bezpośrednio do aktów prawnych, zniechęceni ich dużą objętością, stopniem złożoności i szczególnym, trudnym do zrozumienia językiem. Dlatego lepszym rozwiązaniem wydaje się karta w formie odrębnego dokumentu – mającego charakter normatywny, lecz znacznie krótszego i napisanego prostszym językiem niż inne akty prawne z zakresu prawa podatkowego.

Próbę włączenia postanowień typowych dla kart do treści projektu Ordynacji podatkowej podjęła Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego⁶, i choć inicjatywa ta zasługuje na pozytywną ocenę, podkreślić trzeba, że najlepszym dla Polski rozwiązaniem jest odrębny dokument normatywny, przyjęty już teraz i czerpiący z wyników prac Komisji Kodyfikacyjnej, a także z wcześniejszych projektów kart, deklaracji i przepisów ogólnych prawa podatkowego opracowanych przez przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego⁷. Ze względu na szeroką reprezentację grup zainteresowanych prawem podatkowym w pracach nad projektem *Deklaracji Praw Podatnika* podpisanej 18 maja 2011 roku⁸ właśnie ten dokument przyjęto jako punkt wyjścia w pracach nad projektem ustawy, jednocześnie czerpiąc z rozwiązań zawartych w projekcie Ordynacji podatkowej oraz w projektach przedstawionych przez poszczególnych przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego. Źródłem inspiracji był też Kodeks postępowania administracyjnego⁹. Sięgnięto również do rezultatów prac międzynarodowych¹⁰. W projekcie uwzględniono także uwagi zgłoszone przez uczestników dwóch

- 6 Zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018). W dalszej fazie prac przepisy dotyczące praw podatnika usunięte zostały z projektu przez Ministerstwo Finansów.
- 7 Zob. A. Mariański, *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018); D. Szubielska, *Projekt Karty Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018); T. Dębowska-Romanowska, *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018); CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.
- 8 Zob. W. Konieczny, S. Babiarz, B. Dauter, B. Brzeziński, P. Karwat, T. Michalik, A. Olesińska, D. Szczygieł, D. Szubielska, *Deklaracja Praw Podatnika*, podpisana przez szerokie grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego 18 maja 2011 r. podczas *Dnia Ochrony Praw Podatnika* w Warszawie, <https://krdp.pl/aktualnosciami.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018).
- 9 Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 2096).
- 10 M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model...*, 2013 i 2016; zob. też Komisja Europejska, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Bruksela 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf (dostęp: 7.11.2017).

konferencji „Karta Praw Podatnika”, które odbyły się w Łodzi 12 marca 2018 roku i w Warszawie 26 marca 2019 roku.

W obliczu wad procesu legislacyjnego, licznych i częstych zmian w polskim prawie podatkowym, niekiedy godzących w prawa podatnika, oraz niestety wielu naruszeń praw podatnika w procesie stosowania prawa – wprowadzenie karty jako nowego instrumentu wzmacniającego ochronę tych praw zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego jest obecnie konieczne. Prawo podatkowe silnie ingeruje w prawa podatnika, a organ podatkowy, również jako gospodarz postępowania podatkowego, dysponuje naturalną przewagą nad podatnikiem. Instrumenty takie jak Karta Praw Podatnika są konieczne, aby łagodzić skutki istniejącej nierównowagi oraz zwiększać zaufanie podatnika do państwa, oparte na przekonaniu, że państwo przywiązuje należytą wagę do ochrony praw podatnika.

Podstawowym zadaniem proponowanej karty nie jest przyznanie podatnikom nowych praw, bo te wynikają już z Konstytucji, a także z ustaw szczegółowych prawa proceduralnego i materialnego. Karta ma za zadanie wzmocnić ochronę tych praw przez ich usystematyzowanie w formie zasad systemu prawa podatkowego, to jest norm zawartych bezpośrednio w prawie pozytywnym i cechujących się szczególną doniosłością dla systemu prawa podatkowego jako całości, poszczególnych jego części i instytucji. Normy zapisane w karcie, z istoty swej bardziej ogólne, podlegają uszczegółowieniu w innych ustawach, w tym zwłaszcza w Ordynacji podatkowej. Normy zapisane w karcie należy stosować łącznie z innymi normami albo bezpośrednio i samodzielnie. Normy te powinny stanowić też kontekst interpretacyjny dla całego systemu prawa podatkowego, to jest wszystkich pozostałych przepisów prawa podatkowego.

W niektórych obszarach proponowana karta uzupełnia dotychczasowy katalog praw podatnika, w niektórych zaś wyraża wprost prawa, których obowiązywanie obecnie jest niekiedy kwestionowane, choć nie powinno być. Jednakże nawet wówczas, gdy proponowana karta powtarza jedynie prawa, które wynikają już z innych przepisów, ma do odegrania ważną rolę porządkującą, wzmacniającą oraz edukacyjną. Karta w formie krótkiej ustawy ułatwi podatnikom, szczególnie tym niekorzystającym z usług profesjonalnych pełnomocników, odnalezienie i powołanie konkretnej podstawy prawnej do ochrony ich praw. Z analizy praktyki wynika bowiem, że niekiedy niemożliwość wskazania konkretnego przepisu będącego źródłem danego prawa istotnie osłabia ochronę tego prawa.

Ustanowione w karcie liczne obowiązki informacyjne są wyrazem roli edukacyjnej, jaką karta ma odegrać wobec podatników i przedstawicieli administracji podatkowej.

Rozdział pierwszy ustawy zawiera postanowienia wstępne.

W artykule pierwszym wyznaczono zakres podmiotowy ustawy, wskazując, że jej unormowania stosuje się nie tylko do podatników, lecz również do innych podmiotów, których prawa i obowiązki są określone przepisami prawa podatkowego, przykładowo wymieniając płatników, inkasentów, osoby trzecie odpowiedzialne za

zaległości podatkowe oraz następców prawnych w prawie podatkowym. W konsekwencji sprecyzowano też, że ilekroć w ustawie mowa jest o podatniku, rozumie się przez to także inne podmioty, których prawa i obowiązki są regulowane przepisami prawa podatkowego. Przyjęcie otwartego katalogu podmiotów objętych postanowieniami ustawy było konieczne do skutecznej ochrony praw wszystkich podmiotów ponoszących koszty i konsekwencje obowiązywania unormowań podatkowych czy to w postaci obowiązku poniesienia ciężaru podatku, odpowiedzialności podatkowej, czy obowiązków instrumentalnych.

W artykule drugim wprowadzono podstawowe obowiązki informacyjne w zakresie praw podatnika dla organów podatkowych: obowiązek publikowania treści ustawy Karta Praw Podatnika na stronach internetowych organów podatkowych oraz obowiązek przekazywania podatnikowi egzemplarza ustawy przy wszczęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Wprowadzenie tych obowiązków jest konieczne do realizacji celu edukacyjnego karty i podniesienia świadomości obowiązywania praw podatnika zarówno wśród administracji podatkowej, jak i podatników.

W rozdziale drugim uregulowano prawo do dobrego prawodawstwa podatkowego, którego korelatem jest obowiązek prawodawcy tworzenia prawa podatkowego spełniającego kryteria „dobrego prawa podatkowego”.

Jak wynika z artykułu trzeciego, dobre prawo podatkowe to prawo tworzone z poszanowaniem konstytucyjnie określonych praw i wolności ekonomicznych oraz z uwzględnieniem zarówno interesu publicznego, jak i prywatnego. W prawie podatkowym, które jest dziedziną prawa szczególnie ingerencyjną, interesy te powinny być odpowiednio wyważone. Odpowiedniemu wyważeniu tych interesów służy w szczególności konsultowanie projektów przepisów prawa podatkowego z podatnikami, przedstawicielami organizacji społecznych, samorządowych i gospodarczych oraz samorządów zawodowych, a także uwzględnianie słusznych postulatów tych grup interesów. Konsultacje społeczne służą nie tylko wyważeniu interesów, ale także podniesieniu jakości prawa. Bez wątpienia konsultacje powinny odgrywać większą rolę niż dziś. Pamiętać należy ponadto, że konsultacje włączają społeczeństwo (w wypadku prawa podatkowego – podatników, w tym przedsiębiorców) w procesy stanowienia prawa, a więc pełnią funkcję partycypacyjną istotną dla mechanizmów funkcjonowania demokracji. W naszej praktyce legislacyjnej ostatnio można zaobserwować redukcję znaczenia konsultacji. Istotnie wzrosła liczba projektów poselskich niewymagających konsultacji, zgłaszanych przez posłów większości sejmowej, co dziwi zwłaszcza na gruncie prawa podatkowego.

Prawo podatkowe musi być tworzone z poszanowaniem istoty prawa własności, zasady ochrony źródeł podatku i zasady zdolności płatniczej. Nie może zagrażać egzystencji podatnika i podejmowaniu oraz kontynuowaniu działalności zarobkowej, w tym działalności gospodarczej.

Dobre prawo podatkowe musi gwarantować podatnikowi pewność, o czym stanowi artykuł czwarty. Pewność w prawie podatkowym to ochrona praw nabytych

i interesów w toku, a także upływ odpowiednio długiego czasu między urzędowym ogłoszeniem przepisu a jego wejściem w życie, tak by podatnik mógł przygotować się do nowego stanu prawnego, odpowiednio układając swoje sprawy. Długość tego okresu powinna zawsze zależeć od tego, jak liczne i jak poważne zmiany są wprowadzane. Pewność prawa to również zakaz działania prawa wstecz, z wyjątkiem sytuacji, gdy nowe prawo działa na korzyść podatnika. O ile dopuszczalne jest wprowadzenie z mocą wsteczną unormowań, które regulują sytuację podatnika w sposób bardziej dla niego korzystny niż dotychczasowe normy, to niedopuszczalne w demokratycznym państwie prawnym jest wprowadzanie unormowań, które określałyby w sposób mniej dla podatnika korzystny skutki podatkowe zdarzeń przeszłych. Podatnik nie może też być zaskakiwany zmieniającym się sposobem stosowania i rozumienia przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe. Artykuł czwarty stanowi zatem także, że organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie mogą odstępować od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Pewność w prawie podatkowym to również prawo podatnika do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie następujące w rozsądnym i przewidywalnym czasie. Podatnik, który szczególnie w ramach systemu samoobliczenia podatku ponosi ryzyko prawidłowego odczytania i zastosowania niejednokrotnie zawilych i niejasnych przepisów prawa podatkowego, ma prawo w stosownym czasie uzyskać pewność co do tego, że sposób realizacji przez niego obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego nie będzie kwestionowany i że nie poniesie już negatywnych konsekwencji nieprawidłowości w tym zakresie. Brak przewidywalności terminu przedawnienia czyni z przedawnienia instytucję iluzoryczną, dlatego w artykule czwartym podkreślono prawo podatnika do przedawnienia następującego w przewidywalnym terminie.

Artykuł piąty stanowi, że dobre prawo podatkowe musi być jawne dla podatnika. Podatnik w każdym czasie musi mieć możliwość zapoznania się z treścią przepisów prawa podatkowego w aktualnym brzmieniu. W obliczu częstych zmian przepisów prawa podatkowego konieczna jest urzędowa publikacja ujednoliconych tekstów aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego. Obowiązkiem tym obciążono ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Jawność dla podatnika to także tworzenie i przyjmowanie przepisów prawa podatkowego w ramach jawnych procedur prawodawczych. Wśród składowych jawności procesu tworzenia i przyjmowania przepisów szczególną uwagę należy zwrócić na publikowanie rządowych założeń i projektów przepisów prawa podatkowego z odpowiednim wyprzedzeniem w celu poddania ich konsultacjom społecznym. Jak już wskazano, konsultacje społeczne mogą przyczynić się do odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego. Ponadto publikacja wspomnianych założeń i projektów jest składową pewności prawa podatkowego. Jeśli podatnik z odpowiednim wyprzedzeniem może się zapoznać z planowanymi zmianami w zakresie prawa podatkowego, to następuje pewna redukcja ujemnych konsekwencji braku stabilności. Istotną rolę odgrywa również zapewnienie jawności debat parlamentarnych oraz debat w organach stanowiących jednostek samorządu terytorialnego.

Dobre prawo podatkowe musi być komunikatywne: zrozumiałe i jasne. Artykuł szósty wprost stanowi o prawie podatnika do zrozumiałego i jasnego prawa podatkowego. Dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego oraz dla ochrony podatników przed skutkami obowiązywania niedostatecznie jasnych i zrozumiałych przepisów organy podatkowe, jako przedstawiciele państwa i jednostek samorządu terytorialnego ponoszących odpowiedzialność za jakość obowiązujących przepisów, muszą wspierać podatników w wykonywaniu ich obowiązków i praw, w szczególności udzielając informacji o prawidłowym sposobie rozumienia i stosowania przepisów. Jeśli podatek zastosuje się do informacji udzielonej przez organ podatkowy w przewidzianej prawem formie, nie może ponieść z tego powodu szkody. W projektowanych przepisach mowa o informacjach udzielonych w przewidzianej w prawie formie, na przykład w formie interpretacji indywidualnej, interpretacji ogólnej, objaśnień podatkowych, aby odpowiednio wyważyć interes publiczny i prywatny, a zarazem zwiększyć pewność co do przypadków, gdy ochrona przysługuje, zwłaszcza że skutki ochronne określono dość szeroko. W szczególności zastosowanie się do udzielonej w przewidzianej prawem formie informacji, którego skutkiem była nieprawidłowa realizacja obowiązków nałożonych przepisami prawa podatkowego, nie może być podstawą do zastosowania żadnych sankcji podatkowych, karnych lub karnych skarbowych ani żądania odsetek od zaległości podatkowych. Ponadto całą odpowiedzialność za odpowiednią jakość przepisów podatkowych ponosi prawodawca, a zatem niedające się usunąć wątpliwości dotyczące treści przepisu prawa podatkowego muszą być rozstrzygane na korzyść podatnika, a niezrozumiały przepis prawa podatkowego nie może być podstawą zastosowania sankcji podatkowych, karnych lub karnych skarbowych.

W rozdziale trzecim uregulowano prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych.

Artykuł siódmy dotyczy prawa do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości i do zwrotu należnej nadpłaty. Podatnik ma prawo do tego, by płacić tylko taką kwotę podatku, jaka wynika z prawidłowo interpretowanych i stosowanych przepisów prawa podatkowego, co oznacza kwotę nie większą i nie mniejszą niż określono w przepisach, również z uwzględnieniem przewidzianych prawem ulg i zwolnień oraz z zastosowaniem innych przewidzianych przepisami możliwości obniżenia wysokości podatku, o czym mowa w kolejnym, ósmym artykule. Do realizacji prawa do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych konieczne jest, by podatnik mógł skorygować złożoną deklarację lub zainicjować postępowanie mające na celu stwierdzenie, czy doszło do powstania nadpłaty. Jeśli doszło do powstania nadpłaty, jej zwrot powinien nastąpić w rozsądnym terminie.

Prawo do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości ma olbrzymie znaczenie dla podatników. W praktyce wiele konfliktów podatników z organami podatkowymi dotyczy tego prawa. Dlatego tak ważne są środki służące jego ochronie, jak i ochronie innych praw podatnika, w tym prawo do zainicjowania kontroli instancyjnej i sądowej odnoszących się do podatnika rozstrzygnięć oraz prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

Z prawem do zapłaty podatku w prawidłowej wysokości wiąże się inne prawo podatnika. Jest nim prawo do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem.

Przesłanki zastosowania ulg i zwolnień powinny być jasno i precyzyjnie określone w przepisach, co wyrażono w artykule ósmym. Spełnienie tych przesłanek daje podatnikowi prawo do skorzystania z ulg i zwolnień i organy podatkowe nie mogą w sposób arbitralny pozbawiać podatnika tego prawa, kierując się nieprawidłowym założeniem, że ulga czy zwolnienie stanowi rozwiązanie wyjątkowe, a interes publiczny wymaga pobrania podatku w możliwie najwyższej kwocie. Interes publiczny wymaga bowiem pobrania podatku tylko w prawidłowej kwocie, wynikającej z przyjętych w ramach mechanizmów demokratycznych przepisów podatkowych. Prawa podatnika i wierzyciela podatkowego, czyli państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, muszą pozostawać w równowadze, również czasowej. Prawo do ulg i zwolnień oraz korzystania z innych przewidzianych przepisami możliwości obniżenia wysokości podatku musi zatem przysługiwać podatnikowi w każdym czasie, choć nie dłużej niż do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W tym samym bowiem czasie organy podatkowe mają prawo do egzekwowania obowiązków podatnika. Prawa do skorzystania z ulg i zwolnień nie mogą ograniczać nadmierny formalizm czy terminy na wyrażenie woli skorzystania z ulgi krótsze niż termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Odpowiednie wyważenie interesu publicznego i prywatnego wymaga też tego, by podatnik miał prawo do ulgi w zapłacie zobowiązań podatkowych lub do umorzenia zaległości podatkowej, jeśli będą za tym przemawiać wartości konstytucyjne, w tym zwłaszcza konieczność ochrony godności jednostki, ochrony rodziny, ochrony minimum egzystencji, a także zasada ochrony źródeł podatku. W niektórych wszakże sytuacjach rezygnacja przez państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego z należności podatkowej, choć stanowi odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania, lepiej realizuje wartości konstytucyjne i interes publiczny.

Podatnik jako słabsza, podporządkowana strona stosunku podatkowoprawnego ma prawo do domniemania rzetelności i dobrej wiary, o czym mowa w rozdziale czwartym. Prawo podatkowe jako gałąź prawa o charakterze ingerencyjnym, podobnie jak prawo karne, musi w tym zakresie ustanawiać domniemania służące ochronie praw podmiotu podporządkowanego.

W artykule dziewiątym wprost postanowiono, że deklarację złożoną przez podatnika należy uważać za prawidłową, dopóki organ podatkowy zgodnie z regułami postępowania dowodowego i prawidłowego rozumowania nie wykaże jej nieprawidłowości. Również dokonanie skutecznej korekty deklaracji pozbawia poprzednio złożoną deklarację waloru prawidłowości. Ponieważ złożenie prawidłowej deklaracji podatkowej jest tylko jednym z obowiązków podatnika, w ustępie pierwszym wprowadzono szersze domniemanie, że podatnik prawidłowo wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Domniemanie to może zostać obalone, jeśli organ podatkowy wykaże, że obowiązki te nie zostały prawidłowo wykonane. Artykuł dziewiąty stanowi też o rozstrzyganiu na korzyść podatnika wątpliwości co do stanu faktycznego, których nie udało się

usunąć mimo przeprowadzenia wyczerpującego postępowania dowodowego. Unormowanie to nie znajdzie zastosowania, jeśli przepisy wprost wymagają od podatnika wykazania określonych faktów. Wówczas zgromadzenie dowodów umożliwiających rozstrzygnięcie wątpliwości co do tych faktów jest bowiem obowiązkiem podatnika.

Artykuł dziesiąty wprowadza nową jakość normatywną: uregulowane wprost domniemanie działania podatnika w dobrej wierze, a zatem domniemanie, że podatnik nie wiedział i mimo dochowania odpowiedniej staranności nie mógł wiedzieć o nieprawidłowościach w realizacji obowiązków z zakresu prawa podatkowego przez niego bądź jego kontrahentów czy o oszustwach podatkowych popełnionych przez tych drugich. Domniemanie to zostaje obalone, jeśli organ podatkowy wykaże, że podatnik działał w złej wierze. Punktem wyjścia w każdym postępowaniu powinno zatem być przyjęcie założenia dobrej wiary podatnika i określanie skutków podatkowych zgodnie z tym założeniem. Dopiero wykazanie zgodnie z regułami postępowania dowodowego i prawidłowego rozumowania, że podatnik działał w złej wierze, uprawnia organy podatkowe do określania skutków podatkowych będących następstwem działania przez podatnika w złej wierze. Brak takiego domniemania wyrażonego wprost w dotychczas obowiązujących przepisach stanowi istotne zagrożenie dla podatnika, choć samo obowiązywanie takiego domniemania nie powinno budzić wątpliwości w demokratycznym państwie prawnym, w którym w zakresie postępowania podatkowego obowiązuje domniemanie prawidłowości zadeklarowanej przez podatnika kwoty podatku, a także zasada prawdy obiektywnej.

W rozdziale piątym uregulowano bardzo ważne prawo do prywatności.

Artykuł jedenasty poświęcono kwestii prawa do ochrony danych oraz prawa dostępu podatnika do dotyczących go danych będących w posiadaniu organów podatkowych. Organy podatkowe mogą gromadzić i przetwarzać jedynie takie informacje dotyczące podatnika i jego spraw, które pozostają w odpowiednim związku z realizacją jego obowiązków podatkowych i praw z tego zakresu. Obowiązuje zatem zakaz gromadzenia i przetwarzania danych „na zapas”, bez odpowiedniego uzasadnienia przez powiązanie z realizacją obowiązków podatkowych lub korzystania z praw przez podatnika. Organy podatkowe mogą wykorzystywać informacje dotyczące podatnika i jego spraw tylko w zakresie dozwolonym prawem, wskazując podstawę prawną dla każdego przypadku wykorzystania tych danych. Ochrona słusznego interesu podatnika wymaga, by miał on dostęp do informacji dotyczących jego samego i jego spraw gromadzonych i przetwarzanych przez organy podatkowe.

W artykule dwunastym nałożono na organy podatkowe obowiązek zachowania informacji dotyczących podatnika i jego spraw w tajemnicy. Przekazanie innym podmiotom informacji dotyczących podatnika i jego spraw jest dozwolone tylko w przypadkach i w zakresie przewidzianym w przepisach ustaw i umów międzynarodowych. Zapewnieniu poufności informacji dotyczących podatnika i jego spraw służy też spoczywający na organach podatkowych obowiązek ich ochrony przed

nieuprawnionym dostępem. Ze względu na szybko postępującą cyfryzację w obszarze prawa podatkowego i związane z tym zagrożenia dla poufności informacji dotyczących podatnika i jego spraw w artykule dwunastym podkreślono wagę ich ochrony w toku przesyłu, przechowywania i przetwarzania z wykorzystaniem sieci i systemów teleinformatycznych.

Rozdział szósty dotyczy prawa do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

W artykule trzynastym wyrażono prawo podatnika do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, co wymaga przestrzegania w tych postępowaniach wszystkich reguł proceduralnych oraz prawidłowej interpretacji i zastosowania przepisów proceduralnych i materialnych. Wymaga to również stałego, odpowiedniego wyważania interesu publicznego i słusznego interesu podatnika. Organy podatkowe i sądy mają obowiązek działać w sposób budzący zaufanie, w sposób racjonalny i przewidywalny oraz kierując się zasadami bezstronności i równego traktowania. Podatnik ma zaś prawo do czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym i sądowym w całym jego toku.

Jak stanowi artykuł czternasty, postępowanie administracyjne w sprawach podatkowych musi być efektywne, zgodnie z zasadami ekonomiki procesowej. Organy podatkowe mają obowiązek działać w sprawie wnikliwie i szybko, dążąc zarówno do ograniczenia kosztów własnych, jak i kosztów ponoszonych przez podatnika. Nadmiernie długie oczekiwanie na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej stanowi zagrożenie zarówno dla słuszych interesów podatnika, jak i dla interesów wierzyciela podatkowego, czyli państwa czy jednostki samorządu terytorialnego. Ponadto organy podatkowe, w myśl zasady proporcjonalności, mają obowiązek podejmować takie działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej uciążliwe dla podatnika. Ważnym aspektem prawa do efektywnego postępowania administracyjnego jest obowiązek dążenia do załatwienia sprawy we współpracy i w porozumieniu z podatnikiem w każdym przypadku, gdy pozwalają na to przepisy, co służy realizacji odpowiednio wyważonych interesów publicznego i prywatnego.

W artykule piętnastym wyraźnie postanowiono, że materiały zgromadzone niezgodnie z przepisami nie mogą stanowić dowodów w postępowaniu w sprawach podatkowych. To bardzo ważne unormowanie o charakterze gwarancyjnym, odpowiadające wymogom demokratycznego państwa prawnego. Państwo i jednostka samorządu terytorialnego nie mogą odnosić korzyści procesowych z działań niezgodnych z prawem.

Artykuł szesnasty dotyczy bardzo istotnego prawa podatnika do uzyskania informacji o podejmowanych wobec niego przez organy podatkowe czynnościach i rozstrzygnięciach oraz ich przesłankach. Podatnik ma prawo do uzyskania rzetelnej, a więc zgodnej z prawdą oraz zrozumiałej informacji o przesłankach, czyli podstawach prawnych i faktycznych czynności kontrolnych i wymiarowych podejmowanych wobec niego przez organy podatkowe. Podatnika należy zawiadamiać o zamiarze podjęcia wobec niego czynności kontrolnych czy wymiarowych,

przy czym wymóg ten nie może być bezwzględny, gdyż w wyjątkowych przypadkach jasno określonych w przepisach ustaw prowadzenie działań kontrolnych bez wcześniejszego zawiadomienia może okazać się konieczne do zabezpieczenia interesu publicznego. Podatnik ma też prawo wglądu do akt sprawy w postępowaniu administracyjnym i sądowym oraz do rzetelnej i zrozumiałej informacji o zgromadzonym materiale dowodowym i dokonanych na jego podstawie ustaleniach faktycznych. Podatnik ma ponadto prawo do rzetelnej i zrozumiałej informacji o przesłankach faktycznych i prawnych rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów, czego wyrazem będzie prawidłowe, zgodne z prawdą, wyczerpujące i zrozumiałe uzasadnianie rozstrzygnięć.

W artykule siedemnastym postanowiono, że podatnik ma prawo do bycia reprezentowanym w postępowaniu administracyjnym i sądowym w sprawach podatkowych przez pełnomocnika zawodowego lub członka najbliższej rodziny. W postępowaniu administracyjnym ma też prawo do bycia reprezentowanym przez innego pełnomocnika. Bardzo istotne dla realizacji prawa do bycia reprezentowanym, stanowiącego element prawa do obrony będącego standardem w demokratycznym państwie prawnym, jest zapewnienie podatnikom, którzy nie posiadają wystarczających środków, bezpłatnej pomocy prawnej w postępowaniu administracyjnym i sądowym. Dostrzegając istotną rolę, jaką dla prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego odgrywają pełnomocnicy profesjonalni, w artykule siedemnastym wprowadzono nowe uprawnienie dla tej kategorii pełnomocników: prawo zgłaszania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych oraz Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostrzeżonych przypadków rażącego naruszenia praw podatnika. Uprawnienie to koreluje z uregulowanym w artykule dwudziestym szóstym obowiązkiem informacyjnym ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który w sprawozdaniu o przestrzeganiu praw podatnika składanym corocznie Sejmowi ma obowiązek uwzględnić informacje o naruszeniach przekazane przez pełnomocników.

Rozdział siódmy poświęcono prawu do zaskarżenia rozstrzygnięć w sprawach podatkowych.

Aby podatnik mógł skutecznie korzystać z przysługujących mu środków zaskarżenia, ma prawo do uzyskania rzetelnej i zrozumiałej informacji o tych środkach, o czym stanowi artykuł osiemnasty.

Artykuł dziewiętnasty stanowi, że podatnik ma prawo zainicjowania kontroli instancyjnej dotyczącego go rozstrzygnięcia, co oznacza prawo do wniesienia środka zaskarżenia skutkującego ponownym rozpatrzeniem i rozstrzygnięciem sprawy przez organ podatkowy wyższego stopnia.

Podatnik ma też prawo do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia przez niezależny sąd w toku dwuinstancyjnego postępowania sądowego. W artykule dwudziestym wskazano też, że podatnik może zaskarżyć rozstrzygnięcie podatkowe bezpośrednio do sądu, z pominięciem kontroli instancyjnej, co potencjalnie może prowadzić do szybszego ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy. Brak środków na poniesienie kosztów postępowania, w tym

zwłaszcza uiszczenie wpisów sądowych, czy poniesienie kosztów reprezentacji przez zawodowego pełnomocnika nie może ograniczać podatnikowi prawa do sądu. W uzasadnionych przypadkach należy zatem zwolnić podatników z kosztów postępowania sądowego.

Aby podatnik mógł w pełni korzystać ze swojego prawa do zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych, należy, jak uczyniono w artykule dwudziestym pierwszym, wprost postanowić, że wniesienie środka zaskarżenia nie może pogarszać sytuacji podatnika w postępowaniu administracyjnym i sądowym. Organ podatkowy i sąd nie mogą zatem orzec na niekorzyść podatnika, to jest ograniczyć jego uprawnień albo rozszerzyć jego obowiązków względem zakresu uprawnień lub obowiązków określonych w zaskarżonym rozstrzygnięciu.

Dla efektywności środków zaskarżenia przeciw wykonalności decyzji bardzo ważne jest, by środki egzekucyjne nie były stosowane przed rozpatrzeniem wniesionych środków zaskarżenia na wykonalność decyzji. Stanowi o tym artykuł dwudziesty drugi.

W rozdziale ósmym uregulowano prawo do miarkowania sankcji.

Artykułem dwudziestym trzecim ustanowiono zakaz podwójnego lub nieproporcjonalnego karania, stanowiąc, że sankcje i odpowiedzialność karna i karna skarbowa muszą uwzględniać zasadę proporcjonalności. Zakazano też stosowania podwójnej sankcji (podatkowej i karnej lub karnej skarbowej) za ten sam czyn stanowiący naruszenie normy prawa podatkowego.

Rozdział dziewiąty dotyczy prawa do naprawienia szkody poniesionej przez podatnika.

Artykuł dwudziesty czwarty stanowi, że podatnik ma prawo do naprawienia szkody, która powstała zarówno wskutek niezgodnego z prawem działania, jak i zaniechania organów podatkowych. Szczególnie istotne jest wyrażenie prawa do naprawienia szkody wynikającej z niezgodnego z prawem zaniechania organów podatkowych, a więc niepodjęcia przez nie przewidzianych prawem działań czy rozstrzygnięć albo niepodjęcia tych działań lub rozstrzygnięć w odpowiednim czasie.

Rozdział dziesiąty ustawy poświęcono zagadnieniu kontroli przestrzegania praw podatnika. Aby Karta była skutecznym instrumentem ochrony praw podatnika, należy wprowadzić efektywne mechanizmy kontroli społecznej i politycznej w celu motywowania zarówno organów podatkowych, jak i samego prawodawcy do przestrzegania postanowień Karty w procesie stosowania, ale i tworzenia przepisów prawa podatkowego.

W artykule dwudziestym piątym na sądy administracyjne nałożono obowiązek informowania ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym dostrzeżonym rażącym naruszeniu praw podatnika przez organy podatkowe.

Powyższy obowiązek, podobnie jak prawo do przekazywania takich informacji przyznane pełnomocnikom zawodowym na mocy artykułu siedemnastego, jest skorelowany z nałożonym na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązkiem przedstawiania corocznie Sejmowi sprawozdania o przestrzeganiu

praw podatnika. W sprawozdaniu tym minister musi w szczególności uwzględnić informacje o rażących naruszeniach przekazane przez sądy i pełnomocników zawodowych, a także oceny, wnioski i rekomendacje sformułowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich. Mowa o tym w artykule dwudziestym szóstym.

Artykuł dwudziesty siódmy nakłada podobny obowiązek sprawozdawczy na samorządowe organy podatkowe. Organy te corocznie składają organowi stanowiącemu jednostki samorządu terytorialnego sprawozdanie o przestrzeganiu praw podatnika.

W artykule dwudziestym ósmym uregulowano uprawnienia Rzecznika Praw Obywatelskich. Rzecznik Praw Obywatelskich, działając w celu zapewnienia skutecznej ochrony praw podatnika, ma prawo wglądu do akt postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych, udziału w postępowaniu, żądania wyjaśnień od organów podatkowych i formułowania ocen, wniosków i rekomendacji.

Rozdział jedenasty dotyczy wejścia w życie.

Jak postanowiono w artykule dwudziestym dziewiątym, ustawa wchodzi w życie w terminie 14 dni od ogłoszenia. Ten termin jest związany z istotną rolą gwarancyjną, jaką ustawa ma do odegrania w systemie podatkowym.

Bibliografia

- 18 maja 2011 roku – upublicznienie Deklaracji Praw Podatnika, „Prawo i Podatki” 2011, nr 6.
- Albregtse D., Arendonk van H. (red.), *Taxpayer Protection in the European Union*, Kluwer, London 1998.
- Baker P., *Taxpayers’ Charters and a Taxpayers’ Charter for Europe*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer’s Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Baker P., Pistone P., *General Report*, [w:] P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015.
- Baker P., Pistone P., *Introduction*, [w:] P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015.
- Baker P., Pistone P. (red.), *The Practical Protection of Taxpayers’ Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015.
- Bardach J., *Historia państwa i prawa Polski*, t. 1, PWN, Warszawa 1965.
- Bartosiewicz A., *Polski Ład. Podatki i składki*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Bekrycht T., Leszczyński J., Łabieniec P., *Podstawy doktryny prawnej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Bentley D., *Taxpayers’ Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007.
- Birk D., *Steuerrecht*, C. F. Müller, Heidelberg–München–Landsberg–Frechen–Hamburg 2011.
- Biuro Orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2020 roku*, Warszawa, marzec 2021.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra 1998.
- Borszowski P., *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Borszowski P., *Ważny interes podatnika – przyczynek do dyskusji o uprawnieniach podatnika. Uwagi na tle instytucji umorzenia zaległości podatkowych*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Borszowski P., Huchla A., Rutkowska-Tomaszewska E. (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Warszawa 2011.

- Bosek L., *Komentarz do art. 30*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Bosek L., Wild M., *Komentarz do art. 79*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Brzezińska A., *Karta Praw Podatnika w Australii*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3.
- Brzeziński B., *Deklaracja Praw Podatnika (propozycja systematyzacji tez)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2.
- Brzeziński B., *Deklaracja Praw Podatnika (propozycja systematyzacji tez)*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne).
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, TNOiK, Toruń 2017.
- Brzeziński B., *Taxpayers’ Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer’s Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Brzeziński B., wypowiedź w sesji *Od Karty Praw Podatnika do Karty Dobrych Praktyk Podatkowych* podczas konferencji „Karta (Deklaracja) Dobrych Praktyk Podatkowych – potrzeba uchwalenia w Polsce”, zorganizowanej 8 grudnia 2021 r. w Warszawie przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych.
- Brzeziński B., *Znaczenie art. 1 Protokołu nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka dla ochrony praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Brzeziński B. (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., *Problematyka ochrony praw podatnika jako kierunek badań nad prawem podatkowym*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Legislacja podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2000*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 1.
- Brzeziński B., Nykiel W., *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2010*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 1.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja Podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2017.
- Cadesky M., Hayes I., Russel D., *A Model Taxpayer Charter. Towards Greater Fairness in Taxation: Preliminary Report*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013.
- Cadesky M., Hayes I., Russell D., *A Model Taxpayer Charter: Towards Greater Fairness in Taxation*, IBFD, Amsterdam 2016.

- CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.
- Chanowska-Dymang B., *Kwartał po ogłoszeniu Deklaracji Praw Podatnika – i co dalej? Wywiad z prof. drem hab. Bogumiłem Brzezińskim*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 9.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, C.H. Beck, Warszawa 2000.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., *Postępowanie administracyjne. Kompendium dla urzędników i studentów administracji*, Zachodnie Centrum Organizacji, Zielona Góra 1999.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., Dańczak P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Davies N., *Europa. Rozprawa historyka z historią*, Znak, Kraków 1998.
- Deklaracja Praw Podatnika (projekt)*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne).
- Deklaracja Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 6.
- Dębowska-Romanowska T., *Obliczanie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, „Państwo i Prawo” 1998, nr 7.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. 1, „Glosa” 1996, nr 11.
- Dębowska-Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, cz. 2, „Glosa” 1996, nr 12.
- Dębowska-Romanowska T., *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018).
- Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998.
- Dębowska-Romanowska T., Nowak T., *Komentarz do art. 84*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Dominik-Ogińska D., *Godność a prawo podatnika do rzetelnego procesu*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Douat É., Badin X., *Finances publiques. Finances communautaires, nationales, sociales et locales*, Presses Universitaires de France, Paris 2006.
- Duda M., Art. 162, [w:] P. Smoleń (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Dybowski M., *Komentarz do art. 80*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Dziedzic A., *Koncepcja państwa prawa w XIX wieku – idea i rzeczywistość*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 2005, nr 1.
- Dzwonkowski H., Duda M., Gorąca J., *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, [w:] H. Dzwonkowski, J. Kulicki (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H., Kulicki J. (red.), *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.

- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.
- Europejski Kodeks Dobrej Administracji, zatwierdzony rezolucją Parlamentu Europejskiego z 6 września 2001 r. (Dz.U.UE.C. 2011.285.3).
- Filipczyk H., *Reguła intertemporalna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w świetle standardów konstytucyjnych*, „Przegląd Podatkowy” 2016, nr 9.
- Fojcik-Mastalska E., Mastalski R., *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999.
- Franczak A., *Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Franczak A., *Od redaktora naukowego*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Franczak A. (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Gajl N., *Budżet a skarb państwa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1974.
- Garlicki L., *Rozdział II*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, wyd. 2, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Garlicki L., Zubik M., *Art. 21*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, wyd. 2, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Garlicki L., Zubik M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, wyd. 2, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Garlicki L., Zubik M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 2, wyd. 2, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Glumińska-Pawlic J., *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Goede de J., *Taxpayer Protection in International Tax Law*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Gomułowicz A., *Aspekty ustrojowe opodatkowania*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999.
- Gomułowicz A., *Koszt podatkowy – zasady i kontrowersje*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2007, nr 1.
- Gomułowicz A., *Koszty uzyskania przychodów. Zasady ogólne*, Difin, Warszawa 2005.
- Gomułowicz A., *Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2005, nr 3.
- Gomułowicz A., *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003.
- Gomułowicz A., *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.

- Grabowski M.H., *Kwartał po ogłoszeniu Deklaracji Praw Podatnika – i co dalej? Stanowisko Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 10.
- Grapperhaus F.H.M., *Taxes, Liberty and Property: The Role of Taxation in Democratization and National Unity 511–1787*, Meijburg & co, Amsterdam 1989.
- Grapperhaus F.H.M., *Tax Tales from The Second Millennium*, IBFD, Amsterdam 1998.
- Grzegorzczak P., Weitz K., *Komentarz do art. 78*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Internal Revenue Service, *Your Rights as a Taxpayer*, Publication 1 (Rev. 9-2017) Catalog Number 64731W, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p1.pdf> (dostęp: 2.09.2018).
- James P.S., *Introduction to English Law*, Lexis Pub., London 1989.
- Jankiewicz A., Dębowska-Romanowska T. (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Wydawnictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1999.
- Jaworski I., *Zarys powszechnej historii państwa i prawa*, PWN, Warszawa 1966.
- Jędrzejewska K., *Prof. Bralczyk: Fiskus oblewa egzamin z języka polskiego [WYWIAD]*, *Gazeta Prawna.pl*, 17.09.2018.
- Kancelaria Sejmu, Biuro Komisji Sejmowych, *Pełny zapis przebiegu posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (NR 370) z 17 października 2018 r.*
- Karlikowska M., Miemiec W., Ofiarski Z., Sawicka K., *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Presscom, Wrocław 2010.
- Kidyba A., *Osiem grzechów głównych*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 16.02.2021, nr 31, s. D3.
- Kiszka J., *Zasady ochrony podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 16.
- Klitz H., Peytz H., *Denmark*, [w:] P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015.
- Kmieciak Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Prawa podatników UE na jednolitym rynku (komunikat)*, <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12626-Prawa-podatnikow-UE-na-jednolitym-rynku-komunikat-pl> (dostęp: 31.12.2021).
- Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Prawa podatników UE – uproszczone procedury na rzecz lepszego przestrzegania przepisów prawa podatkowego (zalecenie)*, <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12627-Prawa-podatnikow-UE-uproszczone-procedury-na-rzecz-lepszego-przestrzegania-przepisow-prawa-podatkowego-zalecenie-pl> (dostęp: 31.12.2021).
- Komisja Europejska Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej*, Unia Europejska, Bruksela 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-11/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf (dostęp: 31.12.2021).
- Komisja Europejska, *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady: Plan działania na rzecz sprawiedliwego i prostego opodatkowania wspierającego odbudowę gospodarczą*, COM(2020) 312 final, Bruksela, 15.07.2020, s. 17.

- Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018).
- Konieczny W., Babiarz S., Dauter B., Brzezński B., Karwat P., Michalik T., Olesińska A., Szczygieł D., Szubielska D., *Deklaracja Praw Podatnika*, <https://krdp.pl/aktualnosc/all.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018).
- Koranyi K., *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 3, PWN, Warszawa 1966.
- Koranyi K., *Powszechna historia państwa i prawa*, t. 4, PWN, Warszawa 1967.
- Kosikowski C., *Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., *Legislacja finansowa*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 1998.
- Kosikowski C., *Ustawa podatkowa, geneza, ewolucja i stan prawny, tworzenie, kontrola, wykładnia, wykonywanie*, Lexis Nexis, Warszawa 2006.
- Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.
- Kraszewski A., Stępiak M., Szeplik M., Art. 45, [w:] A. Pietrzak (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Kuczma P., *Model ogólnokrajowych konsultacji społecznych w Polsce*, TNOiK, Toruń 2018.
- Kukulski Z., *Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Kuźniacki B., *Dekodowanie hipotezy GAAR: przesłanki intencji i sprzeczności oraz relacje między nimi*, cz. 1, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 6.
- Leszczyńska A., *Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka jako instrument ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 1–2.
- Leszczyńska A., *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Łączkowski W., *Zasada lex retro non agit jako problem konstytucyjny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, [w:] *Sądownictwo konstytucyjne*, „Studia i Materiały”, t. 2, z. 1, Wydawnictwo Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 1996.
- Mariański A., *Karta praw podatnika jako instrument ochrony tych praw*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne).
- Mariański A., *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018).
- Mariański A., *Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Mariański A., *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Mariański A., *Znaczenie karty (deklaracji) praw podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021.

- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Mastalski R., *Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Michalik T., *Czym jest Deklaracja Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2011, nr 11.
- Ministerstwo Finansów, *Uprawnienia i obowiązki podatnika*, <http://www.finance.mf.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika> (dostęp: 18.01.2018).
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Napiórkowska A., *Czy ktoś chroni podatnika?*, [w:] P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska (red.), *Podatnik versus organ podatkowy*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Warszawa 2011.
- Niewiadomski Z., Wróbel A. (red.), *Konstytucyjne podstawy funkcjonowania administracji publicznej. System prawa administracyjnego*, t. 2, C.H. Beck, Warszawa 2012.
- Nowak T., *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Poltext, Warszawa 2019.
- Nykiel W., *Komentarz do art. 15*, [w:] W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2015*, ODDK, Gdańsk 2015.
- Nykiel W., *Normy prawa finansowego*, [w:] C. Kosikowski (red.), *Teoria i nauka prawa finansowego. System prawa finansowego*, t. 1, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Nykiel W., *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 2.
- Nykiel W., *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Difin, Warszawa 2018.
- Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do art. 217*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 2: *Komentarz do art. 87–243*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Nykiel W., Sęk M., *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika*, [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk, M. Wilk, *Karta Praw Podatnika: nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Biblioteka, Łódź 2018.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk, M. Wilk, *Karta Praw Podatnika: nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Biblioteka, Łódź 2019.
- Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Nykiel W., Sęk M., *Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2.

- Nykiel W., Sęk M. (red.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Nykiel W., Sęk M., Wilk M., *Karta Praw Podatnika: nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Biblioteka, Łódź 2018 i 2019.
- Nykiel W., Wilk M., *Niedopuszczalność wykorzystania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. jako klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania*, Glosa do wyroku WSA w Opolu z 19.08.2019 r., I SA/Op 86/19, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 2.
- Nykiel W., Wilk M., *Nieprzydatność art. 199a § 2 ordynacji podatkowej w walce z unikaniem opodatkowania a następstwa czynności pozornych*, „Przegląd Podatkowy” 2017, nr 2.
- Nykiel W., Wilk M., *Recharakteryzacja i pominięcie czynności prawnych na podstawie art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przed 1 stycznia 2019 r.*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 4.
- Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights (P. Baker, P. Pistone, C.E. Weffe, S. Baerentzen), *The IBFD Yearbook on Taxpayers' Rights 2020*, IBFD, Amsterdam 2021, s. 141–142, <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2021-09/2020%20IBFD%20Yearbook%20on%20Taxpayers%27%20Rights%20%281%29.pdf> (dostęp: 31.12.2021).
- Odpowiedź z 17 września 2020 r. na interpelację nr 10499 Posła Krzysztofa Piątkowskiego w sprawie projektu nowej Ordynacji podatkowej.
- OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note*, OECD, Paris 2001.
- OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration, *General Administrative Principles – GAP002 Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. Amended*, OECD, Paris 2003.
- OECD Committee of Fiscal Affairs Working Party Number 8, *Taxpayers' Rights and Obligations: A survey of the legal situation in OECD countries*, OECD, Paris 1990.
- Ong S.H., Singapore, [w:] P. Baker, P. Pistone (red.), *The Practical Protection of Taxpayers' Fundamental Rights*, Sdu Uitgevers, The Hague 2015.
- Oniszczyk J., *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, KiK, Warszawa 2001.
- Pierwszy Protokół do Deklaracji Praw Podatnika*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne).
- Pietrzak A. (red.), *Prawo przedsiębiorców. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Pistone P., *The Protection of Taxpayers' Rights in European Tax Law*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk (red.), *Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Popławski M., Art. 291(c), [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., Warszawa 2021.
- Presnarowicz S., Art. 222, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el., Warszawa 2021.
- RPO, *Karta Praw Podatnika – nowym instrumentem ochrony dla podatników*, 10.04.2019, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/rpo-za-wprowadzeniem-karty-praw-podatnika> (dostęp: 17.02.2020).

- Safjan M., Bosek L. (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Schoen W., *Taxation and Democracy*, „Tax Law Review” 2019, nr 2.
- Sejm RP IX kadencji, druk nr 137, *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika*, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=137> (dostęp: 4.02.2020).
- Sejm RP IX kadencji, druk nr 137, *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika. Przebieg procesu legislacyjnego*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/PrzebiegProc.xsp?nr=137> (dostęp: 31.12.2021).
- Sejm RP VIII kadencji, druk nr 3458, *Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika*, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458> (dostęp: 4.02.2020).
- Serwacki J., *Polityka podatkowa*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, TNOiK, Toruń 2009.
- Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 7, LEX/el., Warszawa 2013.
- Smoleń P. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Smoleń P., Wójtowicz W. (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019.
- Strzelec D., *O potrzebie sądowej kontroli skuteczności zawieszenia biegu terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postępowania karnego skarbowego*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 11.
- Strzelec D., Łoboda M., *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Szczurek B., *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H. Beck, Warszawa 2008.
- Szczurek B., *Prawa podatnika i ich ochrona w państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2006, nr 3–4.
- Szubielska D., *Projekt Karty Praw Podatnika*, Oficyna Prawa Polskiego, www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc (dostęp: 18.01.2018).
- Szymański T., Art. 220, [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021.
- Thuronyi V., *Comparative Tax Law*, The Hague, London–New York 2003.
- Thuronyi V. (red.), *Tax Law Design and Drafting*, Kluwer Law International, The Hague–London–Boston 2000.
- Tuleja P., *Komentarz do art. 2*, [w:] M. Safjan, L. Bosek (red.), *Konstytucja RP*, t. 1: *Komentarz do art. 1–86*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Vanistendael F., *Legal Framework for Taxation*, [w:] V. Thuronyi (red.), *Tax Law Design and Drafting*, Kluwer Law International, The Hague–London–Boston 2000.
- Wilk M., *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- Wilk M., *Zasadność wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk, M. Wilk, *Karta Praw Podatnika: nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Biblioteka, Łódź 2019.

- Wróblewski J., *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne. Seria I” 1965, z. 42.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, PWN, Warszawa 1972.
- Wróblewski J., *Zasady tworzenia prawa*, PWN, Warszawa 1989.
- Zalewski Ł., *Mniej wyroków, mniej jawności*, „Dziennik Gazeta Prawna”, 15.03.2021, nr 50, s. B2.
- Zubik M., Sokolewicz W., Art. 2, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 1, wyd. 2, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- <http://www.histoire-des-belges.be/au-fil-du-temps/epoque-contemporaine/constitution-belge/texte-de-la-constitution-de-1831> (dostęp: 13.12.2021).