

Relacje między administracją podatkową a podatnikami – od konfrontacji do współpracy

1. Pomędzy prawem, które reguluje stosunki społeczne, a tymi stosunkami powinna istnieć właściwa relacja, którą można określić jako zgodność. Prawo w określonej mierze te stosunki kształtuje, ale warunkiem jego skuteczności jest podporządkowanie go ogólnym prawidłom ewolucji życia społecznego, determinowanym w istotnej mierze przez rozwój wiedzy i techniki (informatyzacja, technologia genetyczna, eksploracja Kosmosu, globalizacja gospodarki etc.). Stąd też nieuniknione są zmiany prawa, będące wyrazem poszukiwania określonego minimum takiej zgodności. Jeżeli wspomnianej wyżej zgodności nie ma, pojawiają się dysfunkcje prawa – albo nie spełnia ono swoich założeń, albo też zaczyna szkodzić stosunkom społecznym, do których się odnosi¹.

Zmiany stosunków społecznych mają miejsce nie tylko na poszczególnych, szczegółowych obszarach, ale też ich zmieniający się kształt wpływa na ogólne postrzeganie prawa jako mechanizmu kształtowania stosunków społecznych. Teoria prawa dostrzega tu pewne ogólne prawidłowości w tym zakresie, które można określić jako rozwój bądź też ewolucję prawa². Dobry, a zarazem syntetyczny obraz przemian prawa przedstawił swego czasu M. Zirk-Sadowski w artykule poświęconym co prawda kwestii wykładni prawa podatkowego, ale ocenianej z perspektywy ogólnych kierunków transformacji prawa³. Autor ten, nawiązując do dorobku teorii prawa, a zwłaszcza do koncepcji Selznicka i Noneta, wskazał na możliwość wyodrębnienia trzech etapów rozwoju systemów prawa, od zarania jego istnienia do współczesności. Kryterium wyodrębnienia jest tu, najogólniej mówiąc, charakter relacji między władzą a społeczeństwem.

Etap pierwszy to prawo represyjne. Charakteryzuje się ono sporą dowolnością w kształtowaniu norm prawnych przez ośrodki władzy politycznej, nasileniem sankcji jako sposobu zapewniania skuteczności prawa i ograniczoną odpowiedzialnością władzy

¹ Zob. B. Brzeziński, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego. Kilka refleksji na tle ewolucji systemu prawa*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2011, nr 3-4 (w druku).

² *Ibidem*.

³ M. Zirk-Sadowski, *Transformacja prawa podatkowego a jego wykładnia*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 9 i nast.

za naruszenia prawa. Prawo jest zmieniane w zależności od aktualnych potrzeb politycznych władzy.

Etap drugi to prawo autonomiczne. Charakteryzuje się ono pewnym dystansem wobec sfery polityki – władza musi w swoim działaniu brać pod uwagę obowiązujące prawo, a prawo musi spełniać nie tylko standardy formalne (zachowanie procedury tworzenia prawa), ale i merytoryczne (zgodność ze standardami aksjologicznymi, zwłaszcza ujętymi w treści zasad konstytucyjnych). Istnieją gwarancje praw jednostki, zwłaszcza w formie sądowej kontroli działania władzy publicznej. Pojawia się odpowiedzialność sprawujących władzę za naruszenie prawa.

Etap trzeci to etap prawa responsywnego. Prawo nastawione jest w większym stopniu niż poprzednio na potrzeby społeczne, artykułowane przez reprezentację społeczeństwa, a mniej na „własne” potrzeby władzy. Charakteryzuje się ono rosnącą współpracą uczestników stosunków prawnych, miękkimi sposobami rozwiązywania konfliktów (mediacja, koncyliacja, arbitraż), elastycznością w stosowaniu prawa do konkretnych sytuacji. Przymus ograniczony jest do przypadków niezbędnych. Wzrasta tu znaczenie klauzul generalnych i ogólnych zasad prawa, a także rola wykładni celowościowej.

Niezbędne jest poczynienie w tym miejscu pewnej uwagi metodologicznej. Otóż podział na etapy rozwoju prawa, o którym wyżej mowa, odzwierciedla jedynie – w sposób empirycznie potwierdzalny – ogólny kierunek rozwoju prawa w czasie historycznym. Wyróżnione etapy rozwoju nie dadzą się zamknąć w ścisłych ramach czasowych; literatura przedmiotu nie zawiera też ekstrapolacji, które byłyby projekcją przyszłych tendencji rozwoju prawa.

Należy też podkreślić, że identyfikowalne są okresowe i odcinkowe procesy regresu w ewolucji prawa (co ma często miejsce w okresach rewolucji społecznych). W prawie podatkowym przejawem takiego regresu i powrotu do myślenia w kategoriach represji była instytucja tzw. „sankcji VAT”, gdzie dosyć bezmyślnie wprowadzono niezwykle wysokie sankcje podatkowe za naruszenie wprowadzanych wówczas przepisów ustawy o podatku od towarów i usług⁴. Skutkiem tego był niezasłużony upadek wielu sprawnych organizmów gospodarczych i zepchnięcie znaczącej liczby podatników do tzw. szarej strefy. Abstrahując nawet od słuszności przyjętych rozwiązań – co było moim zdaniem nad wyraz wątpliwe – był to niewątpliwie regres wyrażający się w nieadekwatności rozwiązań prawnych (represyjność) do dobrze już ukształtowanego modelu prawa (autonomiczność, a nawet próg responsywności).

⁴ Zob. art. 27 ust. 5 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, (Dz.U. Nr 11, poz. 50).

2. Należałoby teraz postawić pytanie o to, jakie cechy miały podatki czy szerzej system podatkowy w poszczególnych fazach rozwojowych systemu prawa. Działanie systemu podatkowego w epoce prawa represyjnego odzwierciedlają nie tylko fragmentarycznie zachowane zapiski, ale i rysunki powstałe w starożytnym Egipcie, na których poborca podatkowy wraz ze swoimi pomocnikami okładają kijami podatnika-rolnika i jego rodzinę w celu wydobycia od nich informacji, gdzie schowane zostało zboże, jakie należało oddać tytułem podatku. W czasach późniejszych bywało nie lepiej, a słabość państwa była kompensowana z naddatkiem brutalnością poborców podatkowych czy pazernością dzierżawców podatków. Podatki nakładane są według potrzeb panującego, bez formalnego ograniczenia obciążenia podatkowego. To ostatnie – jeśli przekraczało granice wytrzymałości opodatkowanych – było niejednokrotnie przyczyną buntów podatkowych.

W epoce prawa autonomicznego podatki nakładane są według określonych zasad, spełniając co do zasady wymogi sprawiedliwości i zdolności płatniczej. Nakładane są za zgodą opodatkowanych – to ostatnie prowadzi do powstania parlamentaryzmu, a następnie systemu przedstawicielskiego. Proces przesuwania się władzy politycznej z osoby króla na kolegialne ciała przedstawicielskie prowadzi do ukształtowania się zasady ustawowego nakładania podatków.

Istnieją dostatecznie uzasadnione przesłanki do przyjęcia, że systemy prawa wchodzą bądź nawet już weszły w fazę prawa responsywnego. Podatki mają tutaj nadal cechy dotąd posiadane, ale system w większym stopniu nastawiony jest na współpracę podatników z organami podatkowymi. Wyraża się to szczególnie w rosnącym zakresie wzajemnej wymiany informacji oraz we wzmocnieniu elementu negocyjacyjnego w relacjach administracji podatkowej z podatnikiem i podnoszenia poziomu wzajemnego zaufania. System podatkowy wykazuje znacznie większą niż dotąd elastyczność, co wyraża się m.in. w możliwości wyboru przez podatnika form opodatkowania dochodów (i nie tylko).

3. W rozwiniętych państwach gospodarki rynkowej potrzebę współpracy z podatnikami dostrzeżono już w latach 70. XX w. Doskonały opis i przykłady krystalizujących się rozwiązań systemowych będących wyrazem poszukiwania form współpracy znaleźć można w Raporcie generalnym oraz w raportach krajowych przygotowanych na kongres Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Paryżu w roku 1980⁵.

Jako przyczynę pożądaną i zapoczątkowaną już wtedy reorientacji w relacjach między podatnikami i organami podatkowymi wskazywano znaczący wzrost liczby podatników oraz rosnącą złożoność prawa podatkowego, będącą konsekwencją rosnącego

⁵ *The dialogue between the tax administration and the taxpayer up to the filling of the tax return, Cahiers de droit fiscal international, „Studies on international fiscal law”, Volume LXXVa, Kluwer 1980.*

poziomu złożoności stosunków społecznych i gospodarczych we współczesnym świecie. Ta pierwsza okoliczność ograniczała możliwość prowadzenia efektywnej kontroli podatkowej; ta druga – możliwość oceny własnej sytuacji prawnej przez podatnika, a tym samym i możliwość dobrowolnego i pełnego wykonania ciążących na nim obowiązków⁶. Wskazywano jednocześnie na kluczowe znaczenie dla poprawy relacji między administracją podatkową a podatnikami dialogu mającego na celu lepsze poznanie przez podatnika jego praw i obowiązków z jednej strony, a z drugiej strony umożliwienie poznania przez administrację podatkową zmieniającej się natury procesów gospodarczych oraz umożliwienie udzielania podatnikowi efektywnej pomocy w wykonywaniu jego obowiązków⁷. Uznawano wówczas, że aktywna współpraca administracji podatkowej z podatnikami powinna przejawiać się co najmniej na trzech płaszczyznach: udzielaniu podatnikom niezbędnych informacji z zakresu prawa podatkowego i jego stosowania, pomocy w wypełnianiu przez podatnika jego obowiązków oraz zapobieganiu popełniania przez podatnika błędów w obliczeniach podatkowych z jednoczesnym zapobieganiem możliwości dokonywania oszustw podatkowych⁸.

Dokument, o którym tu mowa, pokazuje – w zestawieniu ze stanem ówczesnych rozwiązań instytucjonalnych istniejących w Polsce – istotne, co najmniej trzydziestoletnie zapóźnienie w ewolucji naszego systemu podatkowego. Miarą tego zapóźnienia mógłby być chociażby fakt, że w polskiej literaturze przedmiotu postulat instytucjonalizacji urzędowych interpretacji prawa podatkowego sformułowano po raz pierwszy dopiero w 1994 r.⁹; przyznać jednak trzeba, że został on zrealizowany już trzy lata później, tj. w Ordynacji podatkowej z 1997 r.¹⁰

Wracając do wspomnianego wcześniej opracowania warto zauważyć, że pewną nowością – nawet dla wspomnianej grupy państw o rozwiniętej gospodarce rynkowej – były takie rozwiązania, jak np. przywileje podatkowe dla tych podatników, którzy prowadzili dla celów podatkowych księgi podatkowe w sposób zgodny z przepisami¹¹,

⁶ Zob. G. Delorme, General Raport, *ibidem*, s. 43.

⁷ *Ibidem*, s.43.

⁸ *Ibidem*, s. 44.

⁹ Zob. B. Brzeziński, *Zmiany w układzie stosunków pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi jako cel reformy systemu podatkowego (poszukiwanie rozwiązań instytucjonalnych)*, „Acta Universitatis Nicolai Copernici, Nauki Humanistyczne, Prawo XXXIV”, Zeszyt 284, Toruń 1994, s. 67-69.

¹⁰ Art. 14 § 1 pkt 2 i § 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm).

¹¹ Zob. D.Neiger, *Israel – National Report*, [w:] *The dialogue... op. cit.*, s. 315.

angażowanie ekspertów językowych przy opracowywaniu treści deklaracji podatkowych oraz innych dokumentów adresowanych do podatnika¹² itp.

4. Dynamika współczesnej gospodarki powoduje, że coraz większe znaczenie – zarówno dla administracji podatkowej, jak i dla podatnika – ma tempo i jakość gromadzonych informacji. Nie ma w tym wypadku jednak prostej wzajemności usług. Obowiązek przekazywania administracji podatkowej informacji o sytuacjach mających znaczenie dla opodatkowania ma charakter systemowy i dotyczy zarówno podatników, jak i podmiotów nie będących podatnikami. Współcześnie na uwagę zasługuje dosyć dynamiczny rozwój systemów przekazywania informacji we współpracy między administracjami podatkowymi różnych państw¹³.

W wypadku podatników chodzi tu przede wszystkim o informacje zawarte w deklaracjach i zeznaniach podatkowych, szczególnie ważnych dla systemu opodatkowania wykorzystującego technikę samoobliczenia podatku. Coraz większego znaczenia nabiera współcześnie bieżący monitoring działalności organizmów gospodarczych. W Polsce taka aktywność administracji podatkowej nie ma współcześnie w zasadzie miejsca – trwają za to spory o to, ile dni w roku może trwać kontrola podatkowa.

Symptomatyczne jest też postępujące systematycznie ograniczanie tajemnicy bankowej w sprawach z zakresu wymiaru i poboru podatków. Rosną także obowiązki w zakresie dostarczania informacji odnoszących się do specyficznych transakcji bądź też rodzajów transakcji. Przykładem może być obowiązek sporządzania kalkulacji cenowych w związku z przepisami o cenach transferowych¹⁴ oraz transakcji z krajami prowadzącymi szkodliwą konkurencję podatkową¹⁵.

Opisane wyżej rozwiązania prawne trudno byłoby uznać za przejawy współpracy administracji podatkowej z podatnikami; świadczą one raczej o tym, że istnieje potrzeba przepływu informacji, a w konsekwencji, że pewnym rodzajem rekompensaty z tytułu nakładów pracy poniesionych przez podatników na ich przekazywanie może być możliwość uzyskiwania informacji użytecznych dla tych ostatnich od administracji podatkowej. Administracja ta, przekazując potrzebne informacje podatnikom, ma większe szanse na to, że sama potrzebne jej informacje uzyska.

Potrzeby informacyjne podatników dotyczą z natury rzeczy sposobu rozumienia i zasad stosowania przepisów prawa podatkowego przez administracje podatkową. Taka

¹² Zob. C. Åstrand, *Sweden – National Report*, [w:] *The dialogue... op. cit.*, s. 394-395.

¹³ Szeroka analiza tej problematyki w książce *Mutual Assistance and Information Exchange. EATLP International Tax Series*, Vol. 8, EATLP 2010.

¹⁴ Zob. art. 9a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j.: Dz.U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397 ze zm).

¹⁵ Zob. art. 9a ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

wiedza umożliwia rozsądne kierowanie przez podatnika swoim postępowaniem (i branie pod uwagę jego podatkowych aspektów), a także umożliwia uniknięcie sporów i negatywnych konsekwencji ewentualnego zaistnienia zaległości podatkowych. Funkcję zaspokajania informacji w tym zakresie spełniają w zasadzie zadowalająco instytucje indywidualnych oraz ogólnych interpretacji urzędowych prawa podatkowego¹⁶.

Instytucją podobną w założeniach, ale o specyficznym zakresie zastosowania, jest tzw. uprzednie porozumienie cenowe, którego funkcją jest ustalenie akceptowalnej dla administracji podatkowej wysokości cen stosowanych między podmiotami powiązаныmi w kontekście obowiązywania przepisów o cenach transferowych.

Trzeba też wspomnieć o takim rozwiązaniu organizacyjno-instytucjonalnym, jakim jest Krajowa Informacja Podatkowa – zespół ludzi i środków pozwalających m.in. na udzielanie podatnikom, drogą telefoniczną, odpowiedzi na proste pytania z zakresu prawa podatkowego.

Reasumując, instytucja urzędowych interpretacji odpowiada modelowi prawa responsywnego i jest wyrazem realizacji tego modelu. Trudno byłoby sobie wyobrazić współczesny system podatkowy bez instytucji interpretacji urzędowych. Inną natomiast kwestią jest to, jaką postać ta instytucja powinna mieć, aby była efektywna, ale jednocześnie nie angażowała nadmiernie administracji podatkowej i sądów administracyjnych¹⁷.

5. Inną dziedziną współpracy między podatnikami i władzami podatkowymi jest prawotwórstwo. Tę, współcześnie, w Polsce, wskazać można jako przykład negatywny, tj. przykład niedorozwoju czy też uwiąznięcia współpracy. Jest pewnym paradoksem to, że problematyka podatkowa, która leżała u podłoża procesów kształtujących demokrację europejską, a w konsekwencji znalazła się w rękach parlamentu, wymknęła się w pewnym sensie spod kontroli społecznej i znalazła w rękach zawodowych w określonej mierze parlamentarzystów oraz rządzącej nimi (ze względu na przewagę posiadanej wiedzy specjalistycznej) administracji podatkowej. Polityka tworzenia prawa podatkowego i jego ostatecznego kształtu determinowana jest w istotnej mierze nie przez czynniki racjonalne (ze społecznego punktu widzenia), ale przez okoliczności z zakresu międzypartyjnej konkurencji politycznej.

W konsekwencji niemal całkowicie obumarła społeczna dyskusja nad projektami zmian w ustawach podatkowych; konsultacje, jeżeli mają miejsce, prowadzone są z organizacją doradztwa podatkowego i okazjonalnie ze środowiskiem akademickim.

¹⁶ Obecnie regulację prawną dotyczącą interpretacji ogólnych oraz indywidualnych obowiązujących przepisów prawa podatkowego zawiera art. 14 OP.

¹⁷ Współcześnie jedna trzecia spraw rozpatrywanych przez Naczelny Sąd Administracyjny to sprawy dotyczące weryfikacji indywidualnych urzędowych interpretacji prawa podatkowego.

Konsultacje te mają w dużej mierze charakter formalny, wymuszony po części obowiązującymi regulacjami prawnymi, a uwzględnianie wniosków z nich wynikających w postaci korekty proponowanych rozwiązań ma charakter ekscyjonalny.

Należy podkreślić, że za brak współpracy odpowiadają w całej rozciągłości ośrodki władzy biorące udział w procesie tworzenia prawa. Środowisko nauki prawa podatkowego sporządziło bardzo precyzyjną diagnozę istniejącego stanu rzeczy i sformułowało odpowiednią i przekonującą receptę na budowę systemu odpowiedzialnej i kontrolowanej legislacji podatkowej¹⁸. Postulat powołania Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Podatkowego wydaje się być tu żądaniem w pełni uzasadnionym i warunkiem minimum zasadniczego uporządkowania prawa podatkowego¹⁹.

6. Można bronić poglądu, że są dwie podstawowe przeszkody w rozwoju współpracy między administracją podatkową a podatnikami. Pierwsza z nich to ugruntowana i trudna do zwalczenia w tej części Europy tradycja (najpewniej jako reminiscencje azjatyckiej kultury prawnej, przyniesionej na te tereny przez Tatarów i skryzalizowanej w carskiej Rosji) władczo-restrykcyjnego-opresywnego paradygmatu działania administracji podatkowej. Przekonanie, że przysłowiowy bat jest znacznie skuteczniejszy niżli marchewka przeżyło zmiany ustrojowe w Polsce i tkwi dosyć głęboko w mentalności urzędniczej (mimo tego, że stosowania wobec podatników przysłowiowej marchewki nikt jeszcze nie próbował...). Drugą przyczyną jest brak zaufania podatników do administracji podatkowej. To ostatnie jest z punktu widzenia doświadczeń podatników całkowicie uzasadnione, a administracja podatkowa w Polsce niewiele robi, żeby to zaufanie budować. Widowym dowodem na tę tezę jest choćby to, w jaki sposób administracja podatkowa zdystansowała się do inicjatywy oparcia wzajemnych relacji na *Deklaracji Praw Podatnika*²⁰. O takim scenariuszu, aby wspomniana administracja z własnej inicjatywy wydała – jak to miało już miejsce w wielu krajach – własną *Kartę Praw Podatnika*, nie ma w ogóle mowy, mimo tego, że koszt takiego przedsięwzięcia byłby znikomy, a ewentualne korzyści w sferze higieny stosunków z podatnikami mogłyby być znaczące. Budowa zaufania wymaga słów, gestów w sferze symbolicznej i konkretnych działań. W Polsce trudno dopatrzeć się któregośkolwiek z tych elementów.

¹⁸ Zob. L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.

¹⁹ Zob. B. Brzeziński, *Recenzja części I*, [w:] *Kontrola... ibidem*, s. 79. Wcześniej podobnie C. Kosikowski, *Potrzeba – zakres – kierunki – metody reformy polskiego systemu podatkowego*, [w:] (A.Pomorska red.), *Kierunki reformy polskiego systemu podatkowego*, Lublin 2003, s. 23.

²⁰ Zob. B. Brzeziński, *Deklaracja Praw Podatnika (projekt)*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2. Tekst też na stronie: <http://www.podatekpit.com.pl/index.php/o-projekcie/>.

7. Potrzeba poprawy – i to radykalnej – relacji między administracją podatkową a podatnikami dostrzegana jest przez OECD. Od lat toczą się tam prace nad optymalizacją systemów podatkowych w kontekście ich funkcjonowania w szybko zmieniającej się rzeczywistości. Jednym z kierunków prac jest poszukiwanie przestrzeni dla tzw. pogłębionej współpracy (ang. – *enhanced cooperation*) administracji podatkowej z podatnikami. Prace te mają przede wszystkim charakter studialny, ale sięga się do analizy form współpracy wypracowanych już w niektórych państwach członkowskich OECD, takich jak Stany Zjednoczone, Kanada, Wielka Brytania, Holandia czy Japonia.

Ogólnie jednak można stwierdzić, że wspomniana tu pogłębiona współpraca nie ma jeszcze wyraźnie sprecyzowanej strategii ani też opracowanej instrumentacji działań, jakie mogą być podejmowane w jej ramach. Tendencja rozwojowa jest tu jednak jednoznaczna, na co wskazują najnowsze materiały z prac kolejnych, corocznych konferencji w ramach Forum Administracji Podatkowej OECD²¹.

Warte dostrzeżenia jest to, że OECD zaczyna postrzegać jako potencjalnego partnera współpracy nie tylko – co naturalne – podatników, ale także firmy doradztwa podatkowego, firmy prawnicze, audytorskie oraz banki, zwłaszcza te o globalnym zasięgu. Jest to w jakiejś mierze refleksem problemów, jakie niesie za sobą, także w sferze opodatkowania, globalizacja, ale i uznania kompetencji merytorycznych pracowników tych firm, cennych w obliczu problemów, jakie niosą ze sobą coraz bardziej skomplikowane przepisy prawa podatkowego. Charakterystyczne, że początkowo postrzegano te podmioty jako promotorów operacji prowadzących do unikania opodatkowania; z czasem ta optyka uległa zmianie w kierunku myślenia o potrzebie uznania ich za pełnoprawnego partnera dialogu podatkowego²².

8. Nasuwa się jeszcze jedna refleksja ogólna związana z adekwatnością tytułu nadanego temu artykułowi mówiącemu o relacjach między administracją podatkową a podatnikami w kategoriach konfrontacji i współpracy. Są to dwa elementy z trójelementowej charakterystyki relacji między podmiotami: konfrontacja (walka), obojętność (neutralność) i kooperacja (współdziałanie).

O prawdziwej konfrontacji administracji podatkowej z podatnikami trudno mówić (poza przypadkami rebelii podatkowych) ze względu na nierównowagę sił stron tych relacji. Obojętności raczej nie będzie, a to ze względu na zasadniczą różnicę interesów stron stosunków podatkowopravných. Możliwa jest natomiast rozsądna kooperacja, z respektowaniem autonomii stron, a w szczególności ochroną praw podatnika. Taka

²¹ Zob. *Sixth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration*, s. 15-16 September, Istanbul 2010, s. 10 i 11.

²² *Study into the Role of Tax Intermediaries*, OECD 2008.

współpraca nabierze realnych kształtów wówczas, gdy silniejsza strona w tych relacjach, którą jest administracja podatkowa, dojdzie do wniosku, że współpraca ta jest dla niej korzystna. W Polsce to przekonanie kształtuje się z niejakim trudem.

Trzeba przy tym zaznaczyć, że poprawa relacji między administracją podatkową a podatnikami niekoniecznie musi znajdować wyraz wyłącznie w adekwatnych do tego celu regulacjach prawnych. Równie skutecznym środkiem do tego celu mogą być dobre praktyki administracyjne. Dobrym przykładem może być sytuacja w niektórych państwach należących do OECD, w których administracja – nie mając prawnego obowiązku – informuje podatników o możliwości i warunkach składania odwołań od decyzji podatkowych, a nawet pomaga takie odwołania sporządzać²³. Wymaga to jednak innej mentalności urzędniczej, a także zwiększenia samodzielności i odpowiedzialności administracji podatkowej. W szczególności nie może być ona – jak to ma miejsce w Polsce – dodatkiem do Ministerstwa Finansów.

²³ Zob. B. Brzeziński, *Koncepcja ochrony praw podatnika jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 20; [za:] *Taxpayers' Rights and Obligations*, OECD Paris 1980.

