

Czy ktoś chroni podatnika?

1. Wprowadzenie

Umiesz liczyć? – Licz na siebie! To znane wszystkim powiedzenie oddaje doskonale tendencję panującą w obszarze ochrony praw podatnika, zarówno w Polsce, jak i w innych krajach. W międzynarodowym systemie ochrony praw człowieka można wyróżnić dwa podmioty: pierwszym z nich jest podmiot uprawniony z tytułu ochrony praw człowieka – a więc każda osoba, człowiek. Z drugiej zaś strony występuje podmiot zobowiązany z tytułu ochrony praw człowieka – państwo i jego organy. Tu podział obowiązków i uprawnień jest jasny i bezdyskusyjny. Na gruncie jednak krajowych czy też międzynarodowych przepisów podatkowych system ochrony praw podatnika nie wydaje się już tak prostym zagadnieniem, a podział zadań nie jest już tak klarowny. Rodzi się więc pytanie – w jaki sposób chroni się podatnika i kto jest za tę ochronę odpowiedzialny? Czy sam podatnik, czy organy państwa? Czy w ogóle ktoś chroni podatnika? – Oto jest pytanie.

2. Administracja podatkowa: pojęcie, rola i funkcjonowanie

W pierwszej kolejności przedstawić wypada przestrzeń, w jakiej podatnik oraz państwo i jego organy egzystują i wzajemnie się spotykają. Tworzy ją administracja podatkowa, którą określić można jako zespół organów administracji publicznej, którym powierzono jej wykonywanie w zakresie prawa podatkowego¹. W Polsce są to dwie kategorie podmiotów: organy podatkowe w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej oraz inne organy, którym zostały przyznane kompetencje organów podatkowych na mocy obowiązujących przepisów. Zadania z zakresu administracji publicznej wykonują również jednostki organizacyjne, które organami nie są, ale zapewniają obsługę merytoryczną i kancelaryjną organów administracyjnych (urzędy skarbowe, celne itp.)².

¹ M. Masternak, *Administracja podatkowa* [w:], B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 311.

² *Ibidem*, s. 316.

W definicji administracji publicznej występującej w doktrynie, stwierdza się, że jest to przejęte przez państwo i realizowane przez jego niezawisłe organy zaspokajanie zbiorowych i indywidualnych potrzeb obywateli, wynikających ze współżycia obywateli w społecznościach³.

Administracja podatkowa w Polsce jest elementem i częścią składową szerszego pojęcia – administracji publicznej w ogóle. Istotne z punktu widzenia podatnika jest złączenie w jej definicji trzech niezwykle ważnych pojęć: państwo-obywatel-społeczność. Państwo realizuje zadania na rzecz obywatela (człowieka) i zaspokaja jego potrzeby, ponieważ żyje on w społeczności. Z takiego spojrzenia na administrację warto wysnuć i odnotować wyraźnie dwa elementy: „administracja publiczna w granicach wyznaczonych przez państwo prawa realizuje dobro wspólne przez poszanowanie i ochronę godności człowieka”⁴. Dla sprawnego działania administracji konieczne jest zadawanie sobie pytania o człowieka i jego miejsce w systemie prawa. „Administracja [bowiem] zawsze oznacza służbę lub działalność wykonawczą, wykonywaną w stosunku do kogoś lub czegoś ważniejszego...”⁵. Administracja spełnia służebną rolę wobec społeczeństwa i jest zespołem ludzi, którzy działają na rzecz i w imieniu społeczeństwa. Na funkcjonariuszach pełniących publiczną służbę ciążyą szczególne obowiązki oraz troska o dobro wspólne. Pozostaje mieć również nadzieję, że tym „kimś ważniejszym” dla administracji zawsze będzie człowiek i jego prawa.

Rolą administracji w państwie prawa jest głównie ochrona istniejącego porządku społeczno-gospodarczego, która wyraża się w jej reglamentacyjno-porządkowej działalności w formie wydawanych przez nią aktów administracyjnych⁶.

Działalność administracji podatkowej, kierunek jej rozwoju i obszar zainteresowania zależy przede wszystkim od przyjętego i działającego w danym kraju systemu podatkowego. Im bardziej system podatkowy jest skomplikowany, tym bardziej skomplikowane zadania i cele stoją przed administracją podatkową, której podstawowym zadaniem jest realizacja polityki fiskalnej państwa wobec podatników. Na stopień złożoności składa się wiele czynników i zjawisk, które związane są z dynamicznym rozwojem gospodarki.

³ J. Boć [w:] J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Kolonia: Limited 2001, s. 16.

⁴ S. Fundowicz, *Człowiek i administracja publiczna* [w:] *Prawość i godność. Księga pamiątkowa w 70. Rocznicę urodzin Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz, Lublin 2003, str. 107.

⁵ H. Izdebski, *Od administracji publicznej do public governance*, „Zarządzanie Publiczne” 2007, nr 1, s. 8.

⁶ T. Kuta, *Organizująca rola współczesnej administracji i miejsce w niej prawa finansowego i jego derywatów* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza, Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. Mastalski R., Wrocław 2001, s. 45.

Nowe formy prawne, w jakich przejawia się działalność gospodarcza, obrót międzynarodowy i światowy, globalizacja struktur gospodarczych, koncentracja kapitału na niespotykaną dotąd skalę, mobilność pracy i kapitału itd. bezpośrednio determinują kształt systemu podatkowego, a ten z kolei warunkuje organizację i działanie administracji podatkowej⁷. Powstają nowe katalogi podatków oraz formy opodatkowania, niepokojąco rośnie ilość przepisów prawa podatkowego, na które składają się również regulacje unijne, międzynarodowe, co prowadzi do wzrostu skomplikowania prawa, niepewności co do jego treści, a więc również interpretacji i stosowania. W takiej atmosferze wątpliwości i dyskusyjności rośnie liczba konfliktów pomiędzy interesem podatników a administracją podatkową – reprezentującą interesy fiskalne państwa⁸.

3. Władztwo finansowe (podatkowe)

Kompetencja państwa do nakładania podatków, a następnie do ich przymusowej egzekucji czyni z państwa podmiot, który ma niemalże nieograniczoną możliwość nie tylko wprowadzania nowych podatków, ale również kształtowania pozycji prawnej podatnika w tym zakresie. Stąd wynika konieczność stworzenia prawnego systemu ochrony praw podatnika jako podstawowego zadania każdego racjonalnego systemu prawa podatkowego w państwie prawa⁹.

Aparat administracji podatkowej stoi na pozycji uprzywilejowanej w rozwiązywaniu pojawiających się sprzeczności ze względu na wyposażenie go przez ustawodawcę w możliwość stosowania wobec podatników władztwa finansowego. Nie bez przyczyny mówi się bowiem o kontrydiktoryjności stosunków pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową. Na tym tle również pojawiają się nieporozumienia.

Władztwo finansowe jest elementem ogólnego władztwa przyznanego i określonego ustawowo, którego podstawowym składnikiem są kompetencje do stanowienia przepisów i wydawania decyzji administracyjnych w zakresie spraw finansowych. Realizuje się wobec tego zarówno w zakresie stanowienia, jak i stosowania prawa¹⁰. Władztwo finansowe możemy rozpatrywać na kilku płaszczyznach, zaś jedną z nich jest władztwo

⁷ B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji i działania administracji podatkowej na świecie*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2002, nr 2, s. 9-10.

⁸ *Ibidem*, s. 13.

⁹ W. Miemieć, *Konstytucyjne zasady ochrony podatnika* [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 59.

¹⁰ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia ogólne* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. Mastalski R., Wrocław 2001, s. 133.

w zakresie dochodów, co rozumie się jako władztwo w zakresie podatków i opłat¹¹. Władztwo podatkowe jest jednym z aspektów suwerenności państwa, która daje mu możliwość samodzielnego decydowania i kształtowania swoich relacji zarówno zewnętrznych, jak i wewnętrznych. Państwo może samo wytyczać sobie cele i wybierać w sposób praktycznie nieograniczony sposoby ich realizacji. Jedynym warunkiem jest kształtowanie własnych zadań i sposobów ich realizacji w oparciu o obowiązujące przepisy prawa i z poszanowaniem interesów jednostek¹². W sferze prawa podatkowego ma ono szczególne znaczenie, ze względu na jego ingerencyjny charakter w prawo własności jednostki.

4. Opór podatkowy i możliwości jego niwelowania

Tworzenie prawa podatkowego jest procesem bardziej skomplikowanym niż w przypadku innych gałęzi prawa. Wynika to między innymi z faktu, że obywatele (podatnicy) wykazują powszechną niechęć do rozwiązań prawnych w zakresie prawa podatkowego, które proponuje i władczo narzuca im państwo. Obrona przed opodatkowaniem i innymi rodzajami świadczeń na rzecz państwa od momentu jego powstania do chwili obecnej stanowi ważne „zajęcie” podatnika¹³. Ponadto zauważyć można pewną prawidłowość polegającą na próbach uwolnienia się podatnika od opodatkowania i przeciwnym mu działaniem administracji podatkowej, która, korzystając z przyznanego jej władztwa podatkowego, próbuje skutecznie zmusić podatnika do wywiązania się z ciążącego na nim obowiązku podatkowego. Ta nieustanna „walka” pomiędzy podatnikiem a aparatem skarbowym coraz wyraźniej rysuje się nie tylko na tle praktyki polskiej, ale również i zagranicznej. Ciągłe zmiany prawa podatkowego, wzrost stawek podatkowych, wprowadzanie nowych form opodatkowania, regulowanie zakresem prawa podatkowego coraz szerszej działalności człowieka prowadzi do globalnej w skali kraju, i nie tylko, psychicznej niechęci do płacenia danin publicznych na rzecz państwa.

Zjawiskiem, które nieodłącznie towarzyszy każdemu z systemów podatkowych, jest ucieczka przed opodatkowaniem. Skutkiem takiego stanu rzeczy jest zachwianie równowagi systemu, zmniejszenie wpływów do budżetu oraz naruszenie warunków

¹¹ A. Borodo, *Władztwo finansowe samorządu terytorialnego – zagadnienia...*, *op. cit.*, s. 136.

¹² A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 513.

¹³ A. Gomułowicz, *Aspekty ustrojowe opodatkowania* [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 370.

konkurencji na rynku¹⁴. Przyczyn takiego stanu rzeczy jest bardzo wiele i jedną z nich jest na pewno sposób działania administracji podatkowej. Wysoki stopień skomplikowania systemu podatkowego, z jakim mamy do czynienia obecnie, powoduje trudności we właściwej interpretacji przepisów, co z kolei sprzyja unikaniu podatku. Faktem jest bowiem, że, oprócz podatników, również sama kadra urzędnicza aparatu skarbowego ma problem ze złożonością regulacji prawnopodatkowych. Utrudniona w ten sposób staje się również kontrola skarbową, której zadaniem jest weryfikacja prawidłowości wypełniania zobowiązań podatkowych przez podatników. Uchylaniu się od opodatkowania sprzyja również wykorzystywanie zasady terytorialnego działania administracji. Przenoszenie się lub przeniesienie działalności za granicę pozwala na skuteczną ucieczkę przed opodatkowaniem.

Skutecznym środkiem w walce ze zjawiskiem oszustw podatkowym jest intensyfikacja jednocześnie środków prewencyjnych z jednej strony i środków represyjnych z drugiej. Najlepszym zaś sposobem jest doskonalenie kontroli podatkowych, które takie działania mogłyby niemalże zawsze zdemaskować. Zadaniem administracji podatkowej jest dostosowywanie technik kontrolnych do potrzeb rozwijającej się gospodarki i związanego z tym rozwoju możliwości ucieczki przed opodatkowaniem. Również oddziaływanie na świadomość moralną obywateli oraz zmiana sposobu postrzegania roli państwa i fiskusa mogą przyczynić się do poprawy wypełniania zobowiązań podatkowych w sposób legalny i pełny¹⁵.

Ze wzorców zagranicznych obserwować można w Polsce przejęcie i wzrost znaczenia usług profesjonalnego wsparcia podatników w dialogu z administracją podatkową. Przeżywające obecnie rozkwit doradztwo podatkowe nabiera w Polsce wyraźnego tempa i znaczenia na arenie kontaktów podatnik–państwo. Popularyzacja tego rodzaju aktywności zawodowej (angażują się w nią nie tylko wyspecjalizowani adwokaci czy radcowie prawni, ale również pracownicy naukowcy) wynika z coraz większej świadomości podatkowej podatników. Orientujący się w meandrach przepisów podatkowych specjaliści doskonale znają możliwości legalnego unikania opodatkowania. Nie jest to bynajmniej objawienie niepokojące, gdyż zjawisko występującego w świecie oporu podatkowego nie jest dla nikogo zaskoczeniem. Człowiek z natury swojej nie jest nastawiony na dobrowolne wyrzekanie się własnej własności w imię wartości wyższych, nie zawsze do końca dla niego zrozumiałych i z jego punktu widzenia sprawiedliwych. Naturalnym

¹⁴ S. Fornalczyk, *Unikanie opodatkowania a możliwości przeciwdziałania temu zjawisku* [w:] J. Sikorski (red.), *Podatki a polityka fiskalna państwa*, Wyd. Uniwersytetu w Białymstoku, Białystok 2002, s. 121.

¹⁵ G. Klamecka-Roszkowska, *Ucieczka przed podatkiem i sposoby jej przeciwdziałania* [w:] J. Sikorski (red.), *op.cit.*, s. 148.

jest dążenie do posiadania i to posiadania pełnego. O ile zachowania te pozostają w zakresie działań legalnych, cierpi na tym jedynie budżet państwa, jednakże nie zawsze i nie do końca. Pieniądze „zaoszczędzone” bowiem w ten sposób przez podatnika i tak w ostateczności trafiają do fiskusa, tylko w innej postaci (np. wpływów z wydatków inwestycyjnych).

Już na tym polu zaczyna być dostrzegalna troska samego podatnika o własne „przywileje”, które, jeśli nie wynikają wprost z przepisów, to przy pomocy specjalistów mogą zostać dostrzeżone i wykorzystane. Wchodzimy już bowiem na grunt materii traktującej o prawach i uprawnieniach podatnika, które składają się na cały system jego ochrony.

5. Zagadnienie ochrony praw podatnika

Pojęcie ochrony praw podatnika nie ma jeszcze swojego jednoznacznego odzwierciedlenia w literaturze niektórych krajów, w której mimo istnienia systemu podatkowego pomija się kwestie związane z podatnikiem. Od wieków bowiem utarło się przekonanie, że jak długo podatki istnieją (a nie zanoszą się, aby miało ich nie być w przyszłości), tak długo ludzie będą musieli je płacić. Zawsze wiązało się to z oporem wobec tych, którzy najpierw podatki ustalali, a potem je egzekwowali, ale efekt końcowy nie pozostawiał złudzeń – zobowiązanie podatkowe trzeba było wypełnić. Tak rzecz ma się również i dzisiaj, z tym że współcześnie zaczęto (w końcu) myśleć również o podatniku – jaki on ponosi ciężar z tytułu podatku, nie tylko ekonomiczny.

Tak jak generalny wymiar podmiotu podatku oznacza, że świadczenie podatkowe ma charakter ogólny i dotyczy „każdego”, tak również ochrona praw tak oznaczonego podmiotu nie może mieć charakteru indywidualnego. Zagadnienia ochrony praw w ogóle można upatrywać w koncepcji praw podmiotowych. Przyjmując, że prawodawca nie tworzy praw podmiotowych (prawa człowieka należą do tej kategorii), a jedynie je chroni i umożliwia ich realizację, oznacza to konieczność sformułowania tych środków i sposobów ochrony w prawie przedmiotowym. Dokonując przeniesienia i ukształtowania mechanizmów tworzących system ochrony praw na gruncie prawa stanowionego, dokonuje się niejako ich krystalizacja i objęcie praw człowieka naturą normodawczą, ustawodawczą. Taki zabieg wydaje się koniecznym we współczesnych społeczeństwach prawnych i nie narusza moim zdaniem samej istoty pojęcia praw podmiotowych, które wynikają z zasad wyższego rzędu (zasad moralnych czy praw natury). Sformułowanie w prawie pozytywnym materii chronionej praw człowieka oznacza jedynie nadanie im charakteru praw chronionych ustawą, a więc jednoczesne zapewnienie im gwarancji ochronnych. Przyjęcie założenia, że ustawowa regulacja praw podmiotowych odbiera im przymiot praw naturalnych jest więc w tym wypadku twierdzeniem błędnym.

Zaznaczyłam wcześniej, iż w systemie ochrony praw mówi się o dwóch rodzajach podmiotów: podmiocie zobowiązanym oraz podmiocie uprawnionym z tytułu ochrony praw człowieka. W konsekwencji realizacji przez państwo swej funkcji ochronnej – to ono jest podmiotem zobowiązanym, na mocy prawa, do zapewnienia realizacji i przestrzegania prawa człowieka, a w dalszej kolejności innych praw właściwych dla danej grupy społecznej. Wspomniana wcześniej nierównorzędność podmiotów stosunku podatkowoprawnego tym bardziej sprawia, że prawa podatnika, a więc słabszej strony tego stosunku, muszą wiązać się ze skorelowanymi z nimi obowiązkami podmiotu publicznoprawnego. Bez zobowiązania państwa i podmiotów występujących w jego imieniu do wypełniania i przestrzegania pewnych zobowiązań wobec jednostek oraz społeczeństwa nie jest możliwe korzystanie z przyznanych tym podmiotom praw. Można by rzec, że system ochrony na rzecz jednej strony jest nierozzerwalnie związany z systemem obowiązków drugiej. Zatem „korelatywne obowiązki innych podmiotów polegają na powstrzymaniu się od działań naruszających chronioną prawnie wolność podmiotu uprawnionego”¹⁶.

Tak jak prawa człowieka traktuje się jako prawa deklarowane przez państwo, a nie przez nie stanowione, ze względu na naturalny charakter tych praw, tak prawa podatnika możemy zaklasyfikować jedynie do kategorii praw stanowionych. Stosunek podatkowoprawny należy do grupy stosunków tetycznych, a więc kształtowanych li tylko przez reguły prawa. W związku z takim charakterem obowiązków podatkowych – powiązane z nimi prawa również istnieją jedynie ze względu na ich ustawową regulację. Wiele jednak praw podatnika wynika bezpośrednio z istniejących już praw człowieka czy też prawa człowieka odnieść możemy również do praw podatnika. Wyodrębnienie materii chronionej praw podatnika, skonkretyzowanie ich i umieszczenie w akcie prawnym czyni z nich nie tylko katalog praw ustawowo chronionych, lecz przede wszystkim wskazuje na ich istnienie i funkcjonowanie w systemie.

6. Konflikt na linii podatnik–organ podatkowy początkiem wzajemnej kooperacji

W Polsce podatnicy chronieni są najczęściej jedynie na gruncie ustaw szczególnych (podatkowych, procedury administracyjnej), a konkretne prawa przysługujące podatnikowi musi on sam odnaleźć w dość obszernych aktach prawnych. Wymaga się więc od podatnika biegłej znajomości materii prawnej, ze względu na występowanie

¹⁶ W. Lang, *Prawa podmiotowe i prawa człowieka* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, red. J. Białocerkiewicz, Toruń 2004, s. 208.

zagadnień praw podatnika w kilkunastu różnych aktach, począwszy od konstytucji, poprzez umowy międzynarodowe, a na ustawach zwykłych krajowych skończywszy.

Problemem współczesnych systemów podatkowych nie jest ich istnienie w ogóle, ale brak odpowiedniej wiedzy na ich temat¹⁷. Nie można być uczciwym i dobrym podatnikiem ani przyjaznym i kompetentnym funkcjonariuszem podatkowym, jeśli nie osiągnie się pewnego poziomu erudycji w dziedzinie opodatkowania. Przyczyną istniejących konfliktów i nieporozumień w relacjach podatek–administracja podatkowa jest właśnie owa niezajomość reguł, zasad i materii prawa podatkowego.

Podatnik dąży do minimalizacji swojego obciążenia podatkowego i wykorzystuje do tego celu nie tylko wykwalifikowanych doradców, ale przede wszystkim wszelkie niedoskonałości prawa podatkowego. Taki stan rzeczy jest kolejnym powodem powstawania konfliktów na linii podatek–fiskus. Każdy z nich ma na uwadze ochronę swoich interesów, podatnik – prywatnego majątku i wypracowanego zysku, fiskus – majątku państwa. Dodatkowego bodźca do wzajemnych „przepychanek” dostarczają sytuacje komplikowania prawa podatkowego przez samego ustawodawcę, który na potrzeby tej gałęzi tworzy własne definicje, *nota bene* – wcześniej zdefiniowane na gruncie obowiązującego innych przepisów. To z kolei jest przyczyną, dla której niezrozumiałość i zawilość przepisów utrudniają przeciętnemu przedsiębiorcy spokojne funkcjonowanie i prowadzenie działalności.

W wyniku nierównorzędnego ukształtowania sytuacji prawnej podmiotów stosunku podatkowoprawnego istnieje potrzeba zniwelowania różnicy w nadanych przepisami prawa uprawnieniach organu administracji podatkowej wobec podatnika. Koniecznym staje się uruchomienie dodatkowych regulacji prawnych lub instrumentów mających załagodzić skutki takiej sytuacji i stworzyć podatnikowi możliwość dochodzenia swoich racji w przypadkach konfliktu z aparatem podatkowym. W wyniku dążeń do osiągnięcia konsensusu w relacjach podatek–państwo powstają nie tylko nowe normy prawne, ale również nowe akty prawne. Pojawiają się także instrumenty charakteru prawnego nieposiadające, a będące wynikiem działania grup nacisku, doktryny, orzecznictwa, a w niektórych przypadkach samych podatników lub ich związków. Mowa w szczególności o kartach praw podatnika, ale również o postulatach i raportach nauki, organizacji międzynarodowych zainteresowanych problematyką ochrony praw podatnika.

¹⁷ C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 19 i nast.

7. Instrumenty ochrony praw podatnika – w szczególności Karta Praw Podatnika

O tym, że w Polsce brakuje profesjonalnego dokumentu w postaci tzw. karty czy też *Deklaracji praw podatnika* mówi się już od dłuższego czasu. Jednak do tej pory udało się jedynie stworzyć kilka projektów owego dokumentu. Cieszą jednakże przejawy aktywności społecznej w tym kierunku zmierzające. Czym są owe dokumenty? *Karta praw podatnika* to „krótki, dostępny zbiór stwierdzeń, jakimi prawami i obowiązkami dysponują podatnicy wobec władz podatkowych”¹⁸. Niewątpliwym jest występowanie napięć i sporów w kontaktach podatnika z administracją podatkową, dlatego też każde państwo powinno dla ochrony i budowania dobrych relacji z obywatelami-podatnikami wypracować kartę bądź właśnie deklarację ich praw. Oczywistym jest natomiast, że celem karty nie jest zniesienie konfliktu na linii podatnik–państwo, gdyż to byłby cel nierealny, ale „ucywilizowanie relacji, jakie obecnie panują między aparatem skarbowym a podmiotami jego zainteresowania”¹⁹. Realizacja tego zamierzenia powinna leżeć w gestii organów podatkowych, do których zadań należy pobór, wymierzanie i wpłata należnego podatku do budżetu państwa. Dlatego też w większości państw to z inicjatywy administracji podatkowej wprowadza się instrument ochrony praw podatnika czy dokument zawierający zasady utrzymywania dobrych relacji podatnika z administracją. Niekiedy zdarzają się również sytuacje, w których sami podatnicy są zainteresowani opracowaniem standardów własnej ochrony w kontaktach z aparatem skarbowym. Uważa się, że w takim przypadku powinno mówić się o deklaracji, gdyż nie jest to akt wychodzący od państwa czy jego organów, ale od samych obywateli. W przypadku, gdy sam ustawodawca krajowy, a dokładniej zainteresowane organy podatkowe, wydają dokument mający służyć nie tylko im samym, ale przede wszystkim podatnikom, powinno się taki instrument określać mianem karty. Nie jest jednak szczególnie ważna kwestia nazewnictwa, ale przede wszystkim treść owego dokumentu. Eksperti podatkowi uważają, że nie ma generalnej zasady, co powinno znajdować się w karcie. Mogą to być same prawa, ale również prawa wraz z obowiązkami podatnika. Ważne jest natomiast, aby dokument ten był ogólnie dostępny. Koniecznie napisany językiem prostym i zrozumiałym dla odbiorcy, bez zbędnych odniesień i odwołań do aktów szczególnych. Każdy powinien mieć możliwość zapoznania się z nim i zrozumienia, gdyż bez spełnienia tych

¹⁸ E. Matyszewska, *Ochrona praw podatnika w Polsce i Unii Europejskiej*, „Gazeta Prawna” z dnia 02.06.2008 r.

¹⁹ S. Sadocha, *Karta Praw Podatnika – czy i dlaczego jest potrzebna*, s. 2. Źródło: <http://www.prawoipodatki.com.pl/download.php?f=919ee3e8e6.pdf&t=i2d>.

warunków nie będzie można mówić o możliwości jego respektowania²⁰. Powinien być zatem krótki, prosty w przekazie i łatwo dostępny²¹.

Karta jest przede wszystkim skutecznym sposobem na informowanie podatnika o jego prawach i obowiązkach oraz o obowiązujących administrację podatkową standardach traktowania podatników. Jak stwierdził Międzynarodowy Fundusz Walutowy (IMF) w *Manual on Fiscal Transparency* – prawa podatnika powinny być jasno podawane do wiadomości wszystkich²². Nie może być jakichkolwiek niejasności czy niedomówień co do okoliczności, jakimi prawami dysponuje obywatel-podatnik. Mimo faktu, że, co do zasady, dokument ten nie posiada charakteru normatywnego, gdyż meritum w nim zawarte wypełnia już obszar treściowy innego, obowiązującego aktu normatywnego, to jego znaczenie ma niebagatelny wpływ na praktykę. Funkcja informacyjna i perswazyjna pozwala uświadomić podatnikom zakres przysługującej im ochrony, a tym samym zwiększyć poczucie pewności w relacjach z administracją podatkową. Natomiast w przypadku administracji niewątpliwie wpływa na poprawienie sprawności realizowania ciążących na niej obowiązków²³. W związku z tym kartę można określić mianem dokumentu inwentaryzującego zróżnicowany katalog praw podatnika, nie tylko tych, które znalazły już swoje miejsce w przepisach obowiązujących aktów normatywnych, ale również takich, których nie odnajdziemy w aktach natury prawnej danego ustawodawstwa krajowego²⁴.

Karta jest dokumentem, który usiłuje zebrać w jednym miejscu i wyjaśnić prostym, zwyczajnym językiem prawa i obowiązki podatnika w relacji do jego praw podatkowych. Tworzy pokaźny katalog informacji o szerokim dostępie i przystępnym poziomie zrozumienia. Często zawiera oświadczenia partnerów społecznych dotyczące zachowań oczekiwanych względem siebie, od administracji podatkowej z jednej strony i podatnika z drugiej. Co do zasady nie próbuje tworzyć i zapewniać podatnikom dodatkowych praw czy obowiązków, ale stara się zebrać te już istniejące i zawarte we właściwych aktach²⁵.

Wart uwagi jest fakt, że istnieją państwa, w których, pomimo braku formalnego dokumentu odpowiadającego swoim charakterem karcie czy deklaracji praw, praktyka

²⁰ F. Baker [w:] *Ochrona praw podatnika w Polsce i Unii Europejskiej*, E. Matyszewska, „Gazeta Prawna” z dnia 02.06.2008 r.

²¹ HMRC, *HM Revenue & Customs Charters*, England and Wales 2009, s. 1.

²² *Fiscal Affairs Department, Manual on Fiscal Transparency*, IMF, Washington DC 2001, s. 20.

²³ B. Szczyrek, *Prawa podatnika i ich ochrona w państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” nr 3-4/2006, Łódź 2006, s. 11.

²⁴ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony...*, *op.cit.*, str. 17.

²⁵ *Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note* [w:] *Tax Guidance Series*, Centre for Tax Policy and Administration, OECD, Paris 2003, str. 6.

administracji podatkowej w relacjach z podatnikami wcale nie odbiega swoim poziomem od państw, które zdecydowały się na jego wprowadzenie. Nie oznacza to bynajmniej, że dokumenty implikujące prawa podatnika nie są potrzebne. Wręcz przeciwnie, ich obecność w systemach prawnych – czy to jako akt normatywny, czy tylko jako deklaracja – ma duży wpływ na jakość odczuć podatnika wobec poczynań administracji. Wyrażenie, nawet już istniejącej praktyki działania, w oficjalnym i ogólnie znanym dokumencie, zwiększa poczucie bezpieczeństwa, a przede wszystkim daje możliwości powoływania się na jego zapisy.

Jak twierdzi prof. Bentley, karty praw podatnika mogą działać efektywnie, ale nie jest konieczne ich istnienie dla ochrony praw podatnika²⁶. W większości ich wartość w znacznej mierze wynika z faktu, że porządkują prawa podatnika uprzednio wyrażone, a tym samym pozwalają odnaleźć się w skomplikowanym i zawiłym „gąszczu” przepisów podatkowych. Mają jednak również tę możliwość, aby umieścić w ich treści zasady dobrej praktyki administracyjnej, co na tle reguł legislacyjnych byłoby niewykonalne²⁷.

Karty praw podatnika zawierają najczęściej zestawienie pożądanych zasad dobrej praktyki administracyjnej. Niekiedy odzwierciedlają również nastawienie i podejście urzędników administracji podatkowej do „klienta” tejże administracji. Jeśli współgrają one z systemem ochrony gwarantującym niezależność, odpowiedzialność i dobre administrowanie – stanowią cenną wartość. Nie powinny jedynie ograniczać się do wyraźnego wskazywania podatnikom przysługujących im uprawnień w relacjach z organami podatkowymi, ale dawać również punkt odniesienia dla oceny ze strony administracji²⁸.

8. Prawo do dobrej administracji – podatkowej także

Na gruncie tak rozumianej kooperacji między podatnikiem a organem podatkowym jawi się tzw. prawo do dobrej administracji. Zrodziło się ono na podstawie rozszerzenia zakresu znaczeniowego prawa do rzetelnego procesu wynikającego z art. 6 EKPCz. Rozciągnięcie gwarancji tego artykułu na procedury administracyjne nabiera wyraźnego kształtu i sensu w przypadkach, gdy „realna egzystencja praw człowieka może się odbywać wyłącznie w warunkach odpowiednio ustalonych procedur administracyjnych i *de facto* sprawnego aparatu administracyjnego”²⁹. Prawo to zostało wprost proklamowane

²⁶ D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation...*, *op.cit.*, s. 283.

²⁷ *Ibidem*, s. 284.

²⁸ D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation, Series on International Taxation*, Volume 31, Kluwer Law International 2007, s. 288.

²⁹ K. Jasman, *Prawo do dobrej administracji [w:] Prawa człowieka wczoraj i dziś. W 60. rocznicę powstania Rady Europy oraz 20-lecia przyjęcia Konwencji Praw Dziecka*, Wyd. Naukowe UMK, Toruń 2010, s. 42.

w *Karcie Praw Podstawowych* (art. 41 Rozdziału V)³⁰ i stanowi istotny element koncepcji demokratycznego państwa prawnego. Włączenie tego prawa do katalogu praw podmiotowych o randze podstawowej, oznacza tym samym uprawnienie jednostki do możliwości wysuwania roszczeń wobec państwa w przypadku jego naruszenia³¹.

Z analizy prawa do dobrej administracji zawierającego się w Karcie wynika, że skorzystać może z niego każda osoba niezależnie od obywatelstwa, która przebywa w sferze działania władztwa administracyjnego organów i instytucji Unii. Ustęp pierwszy art. 41 Karty gwarantuje załatwienie spraw z zakresu działania administracji w sposób bezstronny, sprawiedliwy i w rozsądnym terminie. Kolejne przepisy konkretyzują treść tego prawa wskazując na jego części składowe, a więc prawo do osobistego przedstawienia swojej sprawy, dostęp do akt sprawy, obowiązek uzasadniania decyzji, prawo do odszkodowania za szkodę wyrządzoną działaniem organów Unii i jej personelu urzędniczego, możliwość zwrócenia się do każdego z organów w jednym z języków urzędowych i otrzymania w tym samym języku odpowiedzi³².

Potwierdzeniem starań na gruncie dążenia do wprowadzania w życie dobrych praktyk administracyjnych i zapewnienia mechanizmów mających respektować ten porządek rzeczy jest również *Europejski Kodeks Dobrej Administracji* (dalej EKDA)³³. Stanowi on niejako rozwinięcie i doprecyzowanie postanowień art. 41 KPP. Dokument zwraca szczególną uwagę na relacje występujące między obywatelami będącymi klientami administracji a obsługującymi ich urzędnikami. Jest doskonałym wzorem standardów postępowania, z którego czerpać mogą ustawodawstwa krajowe innych państw, mimo zaliczania go do tzw. prawa miękkiego. Wiele kwestii reguluje poprzez szereg zasad, które nakazują, by zwykle normy interpretowane były i stosowane przez pryzmat ich poszanowania. Wśród najważniejszych regulowanych postanowieniami wymienić należy: praworządność (art. 4³⁴), zasadę niedyskryminacji (art. 5³⁵), zasadę

³⁰ *Karta Praw Podstawowych* została uchwalona 7 grudnia 2000 r. podczas szczytu Rady Europy w Nicei. Wiążącą moc prawną (w brzmieniu dostosowanym w Strasburgu 12 grudnia 2007 r.) nadał jej traktat z Lizbony zmieniający *Traktat o Unii Europejskiej* i *Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską*, sporządzony w Lizbonie w dniu 13 grudnia 2007 r. (Dz.Urz.U.E. Seria C nr 306 z 17 grudnia 2007 r., Dz.U. 2009 Nr 203, poz. 1569).

³¹ K. Jasman, *op.cit.*, str. 43.

³² *Ibidem*, str. 50.

³³ Uchwalony 6 września 2001 r. przez Parlament Europejski w formie rezolucji.

³⁴ „Urzędnik działa zgodnie z zasadą praworządności, stosuje uregulowania i procedury zapisane w prawnych przepisach Wspólnot. Urzędnik zwraca w szczególności uwagę na to, aby decyzje dotyczące praw lub interesów pojedynczych osób posiadały podstawę prawną, a ich treść była zgodna z obowiązującymi przepisami prawnymi”.

³⁵ „1. Przy rozpatrywaniu wniosków jednostek i przy podejmowaniu decyzji urzędnik zapewni przestrzeganie zasady równego traktowania. Pojedyncze osoby znajdujące się w takiej samej sytuacji będą traktowane w porównywalny sposób. 2. W przypadku różnic w traktowaniu

proporcjonalności (art. 6³⁶), zasadę bezstronności i niezależności (art. 8), zasadę obiektywności (art. 9), uwzględnianie słusznego interesu jednostki (art. 10 § 2), zasadę uczciwości i rozsądnosci (art. 11), używanie władzy jedynie w celu, w jakim ją powierzono (art. 7), wymóg uzasadniania decyzji (art. 18³⁷), zasadę informowania (art. 19), a nawet uprzejmości (art. 12). Wskazuje również na prawo – jako zasadę – zaskarżania wszelkich zaniedbań do Europejskiego Rzecznika Praw Obywatelskich (art. 26).

Prawo do dobrej administracji ma znaczenie gwarancyjne, zabezpieczające realizację innych praw, a stwierdzenie naruszenia tego prawa będzie przesądzać o przekroczeniu innych, szczegółowych praw.

Kwestią, która może wzbudzać najwięcej emocji jest rozpatrywanie zagadnienia indywidualnego prawa do dobrej administracji. Takie przekonanie tego pojęcia oznaczać może zupełnie nową jakość, wyrażającą się w „prawie administracyjnym do ochrony przez administrację, a nie przed administracją”³⁸. Oznaczać by to mogło dla administracji nowy obowiązek w postaci aktywnego działania na rzecz realizacji tego prawa, a dla obywatela roszczenie z tego tytułu.

Otwarcie się administracji podatkowej na podatnika, na współpracę z nim i pomoc w rozwiązywaniu problemów podatkowych stanowi zauważalną tendencję w kształtowaniu „nowego oblicza” aparatu podatkowego. Rozwijają się nowe formy rozwiązywania konfliktów podatkowych – na drodze porozumień, negocjacji bez wchodzenia na sądową ścieżkę dochodzenia swoich racji. Jako wzorzec posłużyć może amerykańskie „*closing agreements*”, instytucja wykorzystywana w przypadkach niepewności co do interpretacji prawa zarówno przez podatnika, jak i aparat administracji. Dyskusje kończą się decyzją wymierzającą podatek w wysokości, która zaakceptowana jest wspólnie przez obie strony sporu: podatnika i organ podatkowy³⁹.

urzędnik zapewni, aby to nierówne traktowanie było usprawiedliwione obiektywnymi istotnymi właściwościami danej sprawy”.

³⁶ „1. Urzędnik będzie w szczególności unikać ograniczenia praw obywateli lub nakładania na nich obciążeń, jeżeli ograniczenia te lub obciążenia byłyby niewspółmierne do celu prowadzonych działań”.

³⁷ „1. W odniesieniu do każdej wydanej przez instytucję decyzji, która może mieć negatywny wpływ na prawa lub interesy pojedynczej osoby, należy podać powody, na których opiera się wydana decyzja; w tym celu należy jednoznacznie podać istotne fakty i podstawę prawną podjętej decyzji”.

³⁸ I. Lipowicz, *Prawo obywatela do dobrej administracji* [w:] *Państwo w służbie obywateli. Księga Jubileuszowa Jerzego Świątkiewicza*, Warszawa 2005, s. 112. Por. Z. Niewiadomski, *Czy prawo do dobrej administracji jest pojęciem normatywnym?* [w:] *Prawo do dobrej administracji – Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa i Postępowania Administracyjnego*, Warszawa-Dębe, 23-24 IX 2002, Warszawa 2003, s. 15.

³⁹ B. Brzeziński, *Współczesne problemy organizacji...*, s. 22.

Administrowanie, a zwłaszcza „dobre administrowanie” zaczyna być postrzegane jako usługa świadczona przez państwo, a więc konieczne staje się jej skodyfikowanie, ujęcie w ramy przepisów, reguł prawnych. Stąd tendencja do wydawania dokumentów w dziedzinie dobrych praktyk administracyjnych, czy to normatywnych, czy *sticte* technicznych. Niektóre z przepisów będących częścią materii prawa unijnego wykazują dość silne korzenie z powszechnie akceptowanymi regułami moralności, życzliwości czy uprzejmości.

9. Podsumowanie

Okazuje się, że system ochrony praw podatnika zaczyna nabierać tempa i wigoru, nie tylko u zagranicznych sąsiadów, ale również i w Polsce. Możemy zacząć dostrzegać tendencje do stwarzania sytuacji, w których rzeczywiście państwo i jego aparat podatkowy, mimo uprzywilejowanej pozycji i przymiotu władczości, dąży do stworzenia prawdziwie godnych warunków dla funkcjonowania systemu ochrony praw podatnika. Stąd myślenie o podatniku jako „klienta” administracji, a co za tym idzie przyznanie mu jak największego zakresu praw i przywilejów, skorelowanych jednak odpowiednio z obowiązkami wobec samej administracji.

Podatnik bynajmniej nie pozostaje biernym widzem, ale coraz częściej i chętniej angażuje się w społeczne i polityczne dyskusje co do własnej pozycji prawnej wobec aparatu podatkowego. Co do jednego można być pewnym – każda ze stron zauważyła już problem i każda próbuje znaleźć najlepsze rozwiązanie dla siebie. Na razie jednak wydaje się, iż pracują raczej osobno niż wspólnie.

Widać jednak, iż rywalizacja na polu tworzenia systemu ochrony praw podatnika przynosi już pożądane efekty zarówno dla samego podatnika, jak i dla administracji. Korzyści niewątpliwie będą obopólne. Póki jednak jesteśmy w trakcie odkrywania i formułowania własnych potrzeb i dążeń, wypada pamiętać o wspomnianym na wstępie powiedzeniu, które dla potrzeb niniejszej pracy mogę sformułować krótko: „Podatniku, umiesz się bronić? – Broń się sam”.