



Prawa podatnika w międzynarodowym i krajowym porządku prawnym

Pojęcie praw podatnika jest zróżnicowane w każdym państwie jak i na poziomie bardziej szczegółowym - zróżnicowane zależnie od koncepcji praw podatnika, której zwolennikiem jest dany autor¹. Prawa podatnika i ochrona praw podatnika to pojęcia, którymi można stosunkowo łatwo posługiwać się akcentując ich fundamentalne znaczenie dla systemu podatkowego. Zdaniem B. Szczurek pojęcie „praw podatnika” jest kategorią zbiorczą obejmującą różne – co do źródła, zakresu i charakteru – prawa i uprawnienia będące w dyspozycji podatnika o różnym dla niego i jego interesów znaczeniu². Z kolei A. van Rijn definiuje prawa podatnika jako pisane bądź niepisane reguły, których celem jest ochrona podatnika przed nakładaniem podatków przez władze publiczne, które to działania mogłyby być uznane, z punktu widzenia podatnika, za niezgodne z prawem³. Niewątpliwą trudność jednak budzi jednoznaczne sformułowanie czym konkretnie są prawa podatnika i zdefiniowanie ich substancji w konkretnych zapisach. Prawa podatnika, według jednej z sformułowanych koncepcji⁴ można podzielić na prawa podatnika będące ogólnie akceptowanymi wzorcami relacji pomiędzy podatnikami a państwem i jego administracją podatkową oraz na uprawnienia podatnika będące mniej lub bardziej szczegółowymi rozwiązaniami prawnymi urzeczywistniającymi w możliwie pełny sposób prawa podatnika i pojawiającymi się wszędzie tam, gdzie podatnik dysponuje prawnym środkiem ochrony własnych interesów. B. Szczurek zwraca uwagę na wysnuwane w piśmiennictwie koncepcje pozostawienia rozważań na temat praw podatnika tylko na gruncie wprowadzenia ich z praw przysługujących podatnikowi jako człowiekowi i obywatelowi a gwarantowanymi przez przepisy prawa konstytucyjnego, międzynarodowego i wspólnotowego. Nie ulega wątpliwości, że prawa podatnika można wywodzić z ugruntowanych praw człowieka⁵. Zwraca jednak uwagę na niezasadność takiego podejścia do tematu, gdyż z prawami podatnika wiążą się daleko idące skutki w zakresie ochrony jego praw i jego interesów,

¹ 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:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 289

² B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H. Beck, Warszawa 2008, s.247

³ A. van Rijn, *Comparative study of taxpayer protection in five member countries of the European Union* [w] *Taxpayer protection in the European Union*, 1998, s. 45

⁴ B. Brzeziński, *Koncepcja prawa podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2005, nr 1, s. 9

⁵ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony...*, s.18

które są dość odmienne od ogólnych praw człowieka i obywatela. Dodatkowo ważnym aspektem jest kwestia, iż pojęcie praw podatnika i ich ochrony na stałe weszło do dyskursu politycznego i do debaty publicznej a także co warte podkreślenia pozwala na skupieniu się na szczegółowych uprawnieniach podatnika zapobiegając swoistemu rozpięciu się praw podatnika wśród ogółu uprawnień przysługujących człowiekowi i obywatelowi, co doprowadziłoby w ostatecznym rezultacie do zmniejszenia zakresu ochrony podatnika.

Prawa podatnika mają na celu przede wszystkim ochronę podatnika przed nadużyciami i niekompetencją organów podatkowych poprzez niwelowanie różnic w możliwościach działania stron stosunku podatkowo prawnego⁶ oraz poprzez zapewnienie podatnikowi możliwości korekty wadliwych lub opresyjnych działań organów podatkowych i po drugie – przed skutkami nieprzejrzystych i złożonych regulacji prawa podatkowego. Mają one wzmocnić pozycję prawną podatnika, który niewątpliwie jest słabszą stroną stosunku podatkowo prawnego, stanowiąc przeciwwagę dla nakładanych na niego obowiązków, jak również należyście zabezpieczać prawnie chronione interesy podatnika⁷. Prawa podatnika można również ujmować jako generalnie i abstrakcyjnie określone wzorce relacji pomiędzy podatnikiem a państwem lub innym związkiem publicznoprawnym i ich organami oraz pomiędzy podatnikiem a prawem podatkowym. Zwrócić należy uwagę, na to że prawa podatnika muszą wiązać się ze skorelowanymi z nimi swoistymi obowiązkami organów państwa. Bez zobowiązania organów państwa do ich przestrzegania nie jest możliwe ich rzeczywiste funkcjonowanie⁸. Ważnym ich aspektem jest to, że przysługują one podatnikowi niezależnie od jego aktywności i woli.⁹ Należy zaznaczyć, że poprzez prawa podatnika w rozumieniu podmiotowym nie należy rozumieć tylko i wyłącznie praw i ochrony samego tylko podmiotu będącego podatnikiem, ale również innych powiązanych jak płatników i inkasentów¹⁰. Rozpatrując aspekt przedmiotowy omawianych praw należy dostrzec, iż dotyczą one wielu zróżnicowanych płaszczyzn relacji. Poczynając od etapu stanowienia prawa, poprzez jego stosownie, weryfikację poprawności dokonywania rozliczeń przez odpowiednie organy kontroli podatkowej aż po etap sporu sądowego.¹¹

⁶ B. Brzeziński, *Koncepcja prawa podatnika i ich ochrony...*, s. 10

⁷ A. Napiórkowska, *Czy ktoś chroni podatnika?*, [w:] *Studia Finansowoprawne* ; nr 2, s. 147

⁸ A. Napiórkowska, loc. Cit.

⁹ A. Napiórkowska, loc. Cit.

¹⁰ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw...*, s. 292

¹¹ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, loc. cit



Stworzenie prawnego systemu ochrony podatnika jest podstawowym celem każdego racjonalnego systemu prawa podatkowego w państwie prawnym¹². Realizacja tego celu ma oparcie najczęściej w postanowieniach najważniejszego aktu prawnego – najczęściej konstytucji danego państwa. Konstytucja jako akt prawny o najwyższej randze w systemie źródeł prawa danego państwa stanowi podstawę prawną innych aktów normatywnych¹³. Jej wpływ jest nadrzędny, gdyż to ona stanowi o ustroju danego państwa oraz określa sposób stanowienia prawa w danym państwie. Rola konstytucji dla ochrony podatnika jest szczególna, gdyż jest to podstawowy akt, w którym trzeba szukać punktu wyjścia dla prawnych podstaw opodatkowania¹⁴. Zasady tworzenia prawa podatkowego wyprowadzone z norm konstytucyjnych powinny dawać podstawowe gwarancje dla ochrony prawnej podatnika, zarówno jeśli chodzi o sposób i tryb stanowienia jak i ich treść. To w Konstytucji znajdują się również podstawowe prawa, które wpływają na sytuację podatników w sposób pośredni jak i bezpośredni.

Doskonałym przykładem państwa, w którym naczelnym aktem prawnym jest Konstytucja i z niej wywodzone są podstawowe prawa jest Polska. Jedną z naczelnych zasad sformułowanych na gruncie Konstytucji RP mających bezpośrednie znaczenie dla kwestii konstytucyjnej ochrony podatnika ma zasada ustanawiania podatków wyłącznie w drodze ustawowej. Twórcy Konstytucji chcieli w ten sposób wyraźnie zaznaczyć, że opodatkowanie jest ingerencją w inne prawa człowieka jak prawo własności i z tego powodu każda taka ingerencja powinna być głęboko przemyślana i podjęta przez odpowiednie organy w odpowiednim trybie. Z tego powodu za zasadne uznali pozostawienie możliwości opodatkowania w rękach organów ustawodawczych, które mają zagwarantować odpowiednią jakość prawa opodatkowującego uchwalanego w formie ustawy¹⁵. Konstytucja RP realizuje wspomniane wyżej zasady formułując zasadę sprawiedliwości podatkowej oraz zasadę ustawowej regulacji opodatkowania. Podstawy prawne opodatkowania mają także umocowanie w ogólnych zasadach naczelných Konstytucji RP¹⁶: w treści art. 2 proklamującego zasadę państwa prawnego; w treści art. 7 proklamującego zasadę praworządności; oraz art. 32, który wprowadza zasadę równości wobec prawa. Ochronie stabilności i pewności opodatkowania służyć mają wywodzone

¹² W. Miemiec, *Konstytucyjne zasady ochrony podatnika*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińskiej-Pawlic, tom I, Katowice 2007, od s.59 do s.67.

¹³ P. Sarnecki, *Prawo Konstytucyjne RP*,

¹⁴ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej...*, s. 296

¹⁵ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *loc. cit*

¹⁶ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *loc. cit*



przez Trybunał Konstytucyjny zasady niedopuszczalności wstecznego działania prawa podatkowego, ochrony praw nabytych i przestrzegania okresu *vacatio legis*. Art. 78 wprowadza do katalogu praw podatnika również zasadę dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym.

Podstawową zasadą porządku prawnego jest wyrażona bezpośrednio w art. 2 Konstytucji zasada demokratycznego państwa prawnego, która wielokrotnie poddawana szczegółowej interpretacji przez Trybunał Konstytucyjny, stanowi o podwalinach ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej¹⁷. W myśl tego przepisu Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Ogólny charakter tej zasady powoduje, że tworzy ona swoiste ramy dla dalszych szczegółowych dyrektyw determinujących relacje pomiędzy władzą publiczną a podatnikiem w państwie demokratycznym. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego doprowadziło, jak już wcześniej zaznaczono, do wyinterpretowania z art. 2 Konstytucji kolejnych zasad i wartości. Jedną z takich zasad, które ma szczególne znaczenie dla podatnika jest zasada przyzwoitej legislacji, zakazująca stanowienia przepisów, które mogłyby podatnika zaskoczyć czy w nieuzasadniony sposób pogorszyć jego sytuację. Trybunał uznał, że zasada ta składa się z wielu zasad szczegółowych. W dotychczasowej praktyce orzeczniczej zasada państwa prawnego interpretowana była głównie w zakresie praw podatnika w kontekście do zasad¹⁸:

- Zaufania podatnika do prawa
- Zaufania podatnika do państwa
- Niedziałania prawa wstecz
- Zachowania *vacatio legis*
- Określoności prawa
- Ochrony praw nabytych
- Zakazu nadmiernej ingerencji

Zasada działania prawa wstecz, to zasada do której stosunkowo często odwołują się sądy administracyjne eliminując z obrotu prawnego wadliwe decyzje organów skarbowych. Zasada działania prawa wstecz stanowi istotny składnik zaufania podatnika do państwa, gdyż gwarantuje podatnikowi stabilność jego sytuacji

¹⁷ L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 2012.

¹⁸ W. Miemiec, *Konstytucyjne zasady...*



prawnej a poprzez to ekonomicznej. Jej treścią jest zakaz nadawania mocy wstecznej zwłaszcza przepisom normującym prawa i obowiązki podatnika, jeżeli prowadzi to do pogorszenia jego sytuacji w odniesieniu do stanu poprzedniego.

Vacatio legis to pojęcie odnoszące się do zasady, która nakazuje utrzymywanie określonego czasu pomiędzy uchwaleniem i publikacją aktu prawnego a jego wejściem w życie. Celem tego jest zapewnienie obywatelom, w tym podatnikom, możliwości zapoznania się z prawem, które ma wejść w życie i odpowiednie dostosowanie się do kreowanych przez nie norm. Wartym przytoczenia w kontekście zasady Vacatio Legis jest fragment wyroku Trybunału Konstytucyjnego, w którym stwierdził on, iż: *„W zakresie ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwa rysuje się wyjątkowo ostro. Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają w prawie podatkowym dlatego tak duże znaczenie i to zarówno w płaszczyźnie materialnoprawnej, jak i proceduralnej. Stwarza to wymóg takiego sposobu wprowadzania regulacji prawnych, aby ustawodawstwo dotyczące podatków (...) znane było podatnikom ze stosownym wyprzedzeniem czasowym”*¹⁹

Z zasady demokratycznego państwa prawnego wyinterpretowano kolejną zasadę przyzwoitej legislacji – zasadę określoności prawa. Chodzi o to, żeby przepisy prawa były sformułowane w sposób na tyle jasny, aby ich adresat mógł bez większych trudności zorientować się w nałożonych na niego obowiązkach, przysługujących mu uprawnieniach czy też mógł określić prawne konsekwencje swojego postępowania. Jest to szczególnie ważne właśnie na gruncie prawa podatkowego, jako prawa, które ingeruje w sytuację i prawa podatnika. W związku z tym nie można w drodze wykładni czy też analogii rozszerzać zakresu opodatkowania ponad ten, który wynika z sensu słów aktu prawnego. Z jednej strony należy zakreślić zatem granice podatkowo-prawnych stanów faktycznych, z drugiej natomiast ważne jest precyzyjne określenie zjawisk społecznych objętych opodatkowaniem. Zgodnie z tą zasadą należy wyraźnie określić kto płaci podatek, jakie zjawiska społeczne objęte są opodatkowaniem i jaka jest wysokość należnego podatku. Zasada określoności prawa jest również ważna ze względu na jednolitość jego stosowania. Za niedopuszczalne należy uznać stanowienie tzw. złego prawa, które z powodu możliwej różnej interpretacji przepisów pozwala na traktowanie podobnych przypadków w odmienny sposób.²⁰ W takim wypadku pogwałceniu ulega nie tylko

¹⁹ Wyrok TK z 15 marca 1995 r. sygn.. K 1/95

²⁰ W. Miemiec, Konstytucyjne zasady...



zasada jednolitości stosowania prawa, ale również zasada równości. Organy stosujące prawo nie uważają jednak rozbieżności interpretacyjnych pojawiających się na tle stosowania danego przepisu za przesłankę, która pozwala stwierdzić nieważność decyzji. Naczelny Sąd Administracyjny, w tym kontekście jasno stwierdził, że stanowienie przepisów podatkowych w ten sposób, że inaczej rozumieją je organy podatkowe, inaczej podatnicy, a jeszcze inaczej sądy jest wyrazem arogancji Ustawodawcy wobec podatnika²¹.

Kolejną godną uwagi zasadą jest zasada ochrony praw nabytych, która stanowi, że uzyskane prawo nie może być odebrane lub niekorzystnie zmodyfikowane. Ma to na celu ochronę legalnie nabytych przez podatnika praw, tak, aby zakazać dowolnej kreacji jego uprawnień, co w sposób wysoce niekorzystny wpływałoby na jego sytuację.

Zasada proporcjonalności, zwana także zasadą zakazu nadmiernej ingerencji to zasada, która nakazuje stosowanie takich środków w dążeniu do osiągnięcia celu, które jak najmniej naruszają interesy podatnika. Takie rozumienie zasady proporcjonalności można odnieść do potrzeby znalezienia kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi opodatkowania a celami gospodarczymi i społecznymi. Nie ulega wątpliwości, że dążąc do osiągnięcia celów fiskalnych poprzez nałożenia podatku, ogranicza się w pewnym stopniu wolności lub prawa jednostki. Opodatkowanie działalności gospodarczej ogranicza na przykład wolność prowadzenia działalności gospodarczej, a opodatkowanie posiadania nieruchomości ogranicza prawa własności. W literaturze przedmiotu przyjmuje się zatem, aby przestrzegać zasady podatkowego wkraczania w gospodarkę w takim zakresie, jaki jest niezbędny dla finansowania potrzeb wspólnych oraz w takich granicach jakie wyznacza ekonomiczna zdolność do świadczenia podatkowego.

Najważniejszą rolę dla konstytucyjnej ochrony podatnika doktryna przypisuje zasadzie sprawiedliwości podatkowej opierającej się na zasadach powszechności równości opodatkowania²². Zasada powszechności opodatkowania wynika z art. 84 Konstytucji i stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek musi być świadczeniem, które jest ustanawianie nie dla poszczególnych indywidualnych podmiotów, ale dla wszystkich rodzajowo ujętych podmiotów ujętych generalnie u których wstępują zjawiska powodujące powstanie

²¹ Wyrok NSA z 3 kwietnia 2001 r., sygn.. III SA 3108/00

²² W. Miemiec, Konstytucyjne zasady...



obowiązku podatkowego. Zasada ta przyczynia się do upowszechniania świadomości, że obowiązek utrzymania państwa spoczywa na wszystkich, a nie tylko na wybranych jednostkach. Należy zwrócić uwagę, że nadmierne rozbudowywania przywilejów podatkowych będzie prowadziło do zachwiania idei powszechności opodatkowania, a także do naruszenia zasady sprawiedliwości opodatkowania²³. Skoro bowiem każdemu podmiotowi przysługują w państwie takie same prawa i wolności ekonomiczne to uzasadnione jest oczekiwanie, że tym prawom powinny także odpowiadać takie same obowiązki podatkowego.

Zasada równości opodatkowania – możemy mówić o równości stosowania prawa podatkowego wobec podmiotów, ale też z drugiej strony o równości w prawie podatkowym czyli stanowieniu takiego prawa podatkowego które ani nie dyskryminuje ani nie różnicuje adresatów norm prawnopodatkowych. Zdaniem W. Miemiec należy jednak zauważyć, że zasady równości i powszechności opodatkowania nie wykluczają istnienia ulg i zwolnień podatkowych²⁴. Przywileje podatkowe poszczególnych kategorii podatników umożliwiają bowiem osiągnięcie relatywnie równego obciążenia podatkowego – zależnego między innymi od zdolności do świadczenia oraz uwzględniającego sytuację finansową i społeczną danej kategorii podatników.

Omawiając zagadnienie praw podatnika w porządku prawnym nie sposób również pominąć międzynarodowych umów i traktatów, które wpisują się w wyznaczenie zakresu zarówno definiowania praw podatnika jak i również w ochronę tychże praw. Wśród wiążących Polskę umów międzynarodowych dotyczących ochrony praw człowieka (w tym podatnika) szczególną rolę odgrywa Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Konwencja została otwarta do podpisu 4 listopada 1950, a po uzyskaniu niezbędnych 10 ratyfikacji weszła w życie 3 września 1953. Stronami Konwencji jest wszystkie 47 państw członkowskich Rady Europy (jest to obecnie warunek członkostwa w tej organizacji). Konwencja sporządzona została w językach angielskim i francuskim, depozytariuszem jest Sekretarz Generalny Rady Europy. Zgodnie z preambułą konwencji rządy państw europejskich, przyjmując konwencję, chciały podjąć kroki w celu zbiorowego zagwarantowania niektórych praw zamieszczonych w Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka. Na podstawie konwencji

²³ W. Miemiec, Konstytucyjne zasady...

²⁴ W. Miemiec, Konstytucyjne zasady...



powołano do życia Europejski Trybunał Praw Człowieka z siedzibą w Strasburgu. Skargi do Trybunału mogą składać zarówno osoby indywidualne, grupy osób i organizacje pozarządowe (tzw. skargi indywidualne), jak i państwa-strony konwencji (tzw. skargi międzypaństwowe). Z praw i wolności konwencyjnych mogą korzystać wszystkie osoby pozostające pod jurysdykcją (władzą) państw-stron Konwencji. Są to przede wszystkim obywatele tych państw, ale również obcokrajowcy odwiedzający te państwa, a więc zarówno obywatele innych państw, jak i bezpaństwowcy – osoby nie posiadające żadnego obywatelstwa. Zastosowanie konwencji nie jest ograniczone do terytorium określonego państwa, ale może rozciągać się poza nie. Polska ratyfikowała Europejską Konwencję Praw Człowieka 19 stycznia 1993 roku, tym samym przyjmując na siebie zobowiązanie do zapewnienia ochrony gwarantowanych przez tę konwencję praw. Należy wspomnieć o tym, że w świetle art. 91 ust. 1 Konstytucji RP ratyfikowana umowa międzynarodowa, w tym przypadku konwencja, stanowi część krajowego porządku prawnego. B. Szczurek zwraca uwagę²⁵, że w przypadku gdy krajowe przepisy zawężą standardy ochrony poniżej tych określonych w konwencji albo też standardy te będą pomijane w praktyce działania organów państwowych podatnik będzie miał prawo do zaskarżenia tego rodzaju występstw przed sądy krajowe czy nawet przed Europejski Trybunał Praw Człowieka. Należy zwrócić uwagę na kwestię znacznego ograniczenia zakresu Konwencji wynikające z niechęci do regulowania w tego typu międzynarodowym dokumencie kwestii odnoszących się do finansów państw – do sposobów ich pozyskiwania w celu zapewniania prawidłowego funkcjonowania państw. Możliwość nakładania podatków przez państwa została w praktyce całkowicie wyłączona z zakresu Konwencji jako jeden z podstawowych elementów suwerenności państw. W ramach praw określonych w Konwencji Trybunał Praw Człowiek zwracał uwagę na konieczność osiągnięcia odpowiedniej harmonii pomiędzy interesem fiskalnym państwa a ochroną praw podatnika z przeciwnej strony.

Jednym z najważniejszych praw gwarantowanych przez Konwencję jest prawo do rzetelnego procesu sądowego. Poprzez to prawo należy rozumieć, iż każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzyganiu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej oraz do jawnego postępowania przed sądem.

²⁵ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s. 98



Odnosząc powyższe prawo wynikające z Konwencji do praw podatnika należy zauważyć, że spór podatkowy w całej swojej specyfice co do zasady nie mieści się w zakresie artykułu Konwencji regulującej powyższe prawo. Spór podatkowy nie jest sporem o charakterze cywilnym ani karnym²⁶. Dopiero gdy w sporze podatkowym wystąpią elementy sporu cywilnego bądź karnego to, według orzecznictwa Trybunału Praw Człowieka, możliwe jest zastosowanie Konwencji. W takich przypadkach, jak twierdzi B. Szczurek, Trybunał wychodzi z założenia, że pojęcia praw i obowiązków cywilnych nie należy utożsamiać wyłącznie ze sporami wynikłymi na gruncie prawa prywatnego, ale również ze sporami o prawo, które wywodzi się z regulacji publicznoprawnej, jeśli w sporach tych występuje przewaga elementów prywatnoprawnych. Zatem wyżej wymienione prawo znajduje zastosowanie na tle Konwencji w sprawach, które dotyczą np. roszczeń odszkodowawczych za bankructwo spowodowane odmową udzielenia ulgi podatkowej, utraty posiadanej licencji albo powództw o zwrot nadpłaconego podatku. W orzecznictwie Trybunału Praw Człowieka jasne jest, że art. 6 ust. 1 Konwencji, który formułuje powyższe prawo ma zastosowanie do takich postępowań sądownoadministracyjnych, których przedmiotem jest stwierdzenie legalności aktu administracyjnego dotyczącego sfery majątkowej jednostki. Zdaniem B. Szczurek nie ma wobec tego przeciwwskazań aby sprawy podatkowe zostały włączone w zakres konwencji, ponieważ niezaprzeczalnie zobowiązania podatkowe wykazują bezpośredni związek z sytuacją majątkową jednostki. Należy również zwrócić uwagę na możliwość stosowania ochrony z art. 6 ust. 1 konwencji w odniesieniu do spraw podatkowych w których występuje element karny. W oczywisty sposób należy to powiązać z postępowaniami, których przedmiotem jest kwestia karnej odpowiedzialności podatnika za przestępstwa i wykroczenia przeciwko obowiązkom podatkowym. W celu zbadania czy takie powiązanie rzeczywiście zachodzi i czy możliwe jest zastosowanie ochrony z konwencji Trybunał wyróżnił cztery elementy:

- czy przepis prawa podatkowego przewidujący sankcję na wypadek popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego ma charakter ogólny i abstrakcyjny
- czy sankcja jest karą a nie ma charakteru odszkodowawczego
- czy sankcje podatkowe są wymierzane według ogólnej normy, która określa dokładnie zachowanie nią zagrożone i ma na celu nie tylko ukaranie ale też prewencję generalną

²⁶ B. Szczurek, Koncepcja ochrony praw..., s. 102



- czy wymierzone sankcję są dolegliwe

Jeżeli zakwalifikujemy dane postępowanie do objętych zakresem ochrony zapewnianej przez konwencję to zastosowanie do niego znajdują gwarancje proceduralne z art. 6 ust. 1 Konwencji jak gwarancja rozpatrzenia sprawy w rozsądnym terminie czy gwarancja prawa dostępu do sądu.

Kolejne prawo gwarantowane przez Konwencję to prawo do poszanowania życia prywatnego. Należy je rozumieć w ten sposób, że każdy ma prawo do poszanowania swojego życia prywatnego i rodzinnego, swojego mieszkania i swojej korespondencji. Nie jest to oczywiście prawo niczym nieograniczone: organy państwa mają prawo stosownie ingerować w jego zakres dla zapewnienia między innymi bezpieczeństwa, ale zobowiązane są to czynić w sposób jak najmniej inwazyjny i proporcjonalny. W kontekście praw podatnika wynikających z powyższego prawa warto zwrócić uwagę na rozciągnięcie przez Trybunał Praw Człowieka obowiązującego tego prawa również na miejsca prowadzenia działalności gospodarczej.

Prawo do poszanowania własności jest niezwykle ważnym przepisem odnoszącym się do podatników. Zgodnie z tym przepisem nikt nie może być pozbawiony swojej własności, chyba że w interesie publicznym i na warunkach przewidzianych przez ustawę oraz zgodnie z ogólnymi zasadami prawa międzynarodowego. Regulacja ta chroni wszelkie przejawy własności. Zezwolone są jednak ingerencje w to prawo dokonywane przez państwo: pozbawienie własności ze względu na użyteczność publiczną oraz prawo państwa o regulacji korzystania z mienia zgodnie z interesem ogólnym lub w celu uiszczania podatków i innych należności i grzywien. Kontrola prawa własności jest zastrzeżona dla państwa i B. Szczurek zwraca uwagę na zawężenie zakresu ochrony prawa własności w sprawach podatkowych w stosunku do innych spraw. Państwo ma prawo organizować pożądaną przez siebie politykę podatkową, dopóki podejmowanym przez niego środkom nie będzie można zarzucić arbitralności, selektywności czy nieprzewidywalności. Prawo do realizacji polityki podatkowej odnosi się zarówno do kwestii ustanawiania podatków jak i do kwestii ich poboru, a zatem ustanawiania mechanizmów ich poboru. Według orzecznictwa Trybunału kwestionuje on zasadność podatkowej regulacji korzystania z własności dopiero wtedy gdy państwo przekracza w tym zakresie dopuszczalny margines swobody przez podważenie rozsądnego stosunku proporcjonalności środków do celu, a więc wtedy gdy przekroczona zostaje zasadnicza



dysproporcja pozbawiona racjonalnych podstaw przejawiająca się w nałożeniu na podatnika nadmiernego ciężaru lub w radykalnym naruszeniu jego sytuacji finansowej.

Kolejnym ustanowionym przez Konwencję prawem odnoszącym się do sytuacji podatników jest prawo sformułowane w formie zakazu dyskryminacji. Niedopuszczalne jest nakładanie ograniczeń w korzystaniu z innych praw i wolności a wynikających z takich powodów jak: płeć, rasa, kolor skóry, język, religia etc. Zakaz ten oddaje się często poprzez zakaz zróżnicowanego traktowania osób znajdujących się w takich samych czy bardzo podobnych sytuacjach faktycznych. Dla uznania sytuacji za podobne konieczne jest utrzymanie tożsamości podmiotów występujących w tych sytuacjach oraz stosunków społeczno-gospodarczych. Zdaniem B. Szczurek ze względu na szeroki zakres opodatkowania różnych grup podatników wypracowany przez organy strasburskie bardzo trudne jest realne wykorzystanie tego artykułu do ochrony praw podatnika.

Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich (Osobistych) i Politycznych (często używany skrót MPPOiP) – traktat uchwalony w wyniku konferencji ONZ w Nowym Jorku, na mocy rezolucji Zgromadzenia Ogólnego nr 2200A (XXI) z 16 grudnia 1966 roku. Wszedł w życie 23 marca 1976 roku. Obok Międzynarodowego Paktu Praw Gospodarczych, Społecznych i Kulturalnych zakłada podstawowe prawa i wolności człowieka oraz zobowiązania Państwa wobec obywateli. Posiada wiążący charakter prawny, w przeciwieństwie do Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka z 1948 roku. Dokument został otwarty do ratyfikacji przez państwa, które zobowiązywały się przestrzegać jego postanowień na własnym terytorium. Składa się z pięciu części. Czwarta część Paktu powoływała do życia Komitet Praw Człowieka, który stoi na straży przestrzegania postanowień Paktu. Do 2015 Pakt ratyfikowało 168 państw, w tym Polska, która ratyfikowała go w roku 1977.

W Europie MPPOiP odgrywa stosunkowo niewielką rolę²⁷, w procesie ochrony praw człowieka i obywatela, ze względu na większą popularność stosowania i korzystania z instrumentów zaskarżania wynikających z Konwencji niż z MPPOiP. Zwraca uwagę także fakt, iż nawet w przypadku korzystania z instrumentów ochrony zapewnianych przez Pakt to możliwości reagowania przez odpowiednie organy ONZ jest mocno ograniczona. Jest to jedynie system sprawozdań przedkładanych na forum państw i

²⁷ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s. 118



ogólnych zaleceń. Prawa które powołuje pakt, a które mogą mieć znaczenie dla podatników to między innymi zakaz dyskryminacji, prawo do sądu czy prawo jednostki do prywatności.

Istotnym zagadnieniem związanym z obecnymi porządkami prawnymi jest również kwestia praw gwarantowanych podatnikowi w prawie wspólnotowym – prawie UE. Podstawą ochrony praw jednostki w Unii Europejskiej jest system, w którym to TSUE interpretując i chroniąc ogólne zasady prawa wspólnotowego obejmuje swą jurysdykcją prawa podstawowe i ustala ich treść i katalog w drodze swoich orzeczeń wydawanych w konkretnych sprawach. B. Szczurek zarzuca temu systemowi, że poprzez swoją konstrukcję rozwija się przypadkowo i fragmentarycznie, bez odpowiedniego skoordynowania i kompleksowości.

Dokumentem, który popchnął naprzód standardy ochrony praw w UE jest Karta Praw Podstawowych. Zbiór fundamentalnych praw człowieka i obowiązków obywatelskich uchwalony i podpisany w dniu 7 grudnia 2000 r. podczas szczytu Rady Europejskiej w Nicei w imieniu trzech organów Unii Europejskiej: Parlamentu, Rady UE oraz Komisji, powtórnie, z pewnymi poprawkami, podpisany przez przewodniczących tych organów podczas szczytu w Lizbonie 12 grudnia 2007 r. Moc wiążąca dokumentu została mu nadana przez traktat lizboński podpisany 13 grudnia 2007 roku, który wszedł w życie 1 grudnia 2009. Jest tylko polityczną deklaracją, której postanowienia nie skutkują powstaniem konkretnych praw jednostek.

Jednym z najważniejszych praw na tle przyjętego kryterium wagi dla podatników jest sformułowane na gruncie Karty Praw Podstawowych prawo do dobrej administracji. Jest to prawo, które ma gwarantować bezstronne, rzetelne i terminowe rozpatrywanie przez instytucje i organy Unii Europejskiej spraw przedłożonych im do załatwienia. Obejmuje ponadto prawo do osobistego przedstawienia sprawy, prawo dostępu do akt sprawy. Prawo to stwarza również możliwość żądania odszkodowania od UE za szkody wyrządzone danej jednostce przy wykonywaniu funkcji przez organy UE.

Prawa podatnika w krajowym porządku prawnym

Prawa podatnika opisane w powyżej omawianych umowach i traktatach międzynarodowych oraz w Konstytucji mają charakter norm ogólnych, wyznaczających społecznie akceptowane wzorce relacji pomiędzy państwem i jego instytucjami a obywatelem. Nie można ich uznać za konstrukcje prawne, które w sposób bezpośredni



wyznaczają sytuację obywatela, z tego też względu za uzasadnione należy uznać, iż podlegają one procesowi dalszej konkretyzacji na poziomie głównie ustawowym. Dodatkowo należy zaznaczyć, że z racji na specyficzną sytuację podatnika, który będąc podmiotem prawa podatkowego podlega unikalnej dziedzinie prawa istnieją również prawa podatnika, które nie znajdują odzwierciedlenia w ogólnych prawach człowieka i obywatela. B. Szczurek w próbie sformułowania katalogu praw podatnika dokonuje ich podziału na zasadnicze prawa podatnika, które są co do zasady odzwierciedleniem praw ogólnych: prawo do sądu i do dwuinstancyjnego postępowania sądowego i podatkowego, prawo do ochrony prywatności, prawo do bycia niedyskryminowanym i prawo do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej. Grupa praw podatnika, która są specyficzne tylko dla dziedziny prawa podatkowego i nie znajdują odzwierciedlenia w prawach ogólnych to: prawo podatnika do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa, prawo do żądania zwrotu nadpłaty i otrzymania jej oprocentowania, prawo do korekty deklaracji podatkowej i prawo do informacji.

Prawo do sądu i do dwuinstancyjnego postępowania sądowego i podatkowego jest gwarantowane podatnikowi już na poziomie Konstytucji²⁸. Prawo to znajduje swoje dookreślenie między innymi w podstawowym akcie prawnym regulującym zasady funkcjonowania sądownictwa administracyjnego, czyli w ustawie Prawo o ustroju sądów administracyjnych i prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W zakres wymienionego wyżej prawa wchodzi szereg różnego rodzaju uprawnień jak: prawo do poddania kontroli sądowej działań podjętych przez administrację wpływających na sytuację podatnika, prawo do zwolnienia od kosztów postępowania i wpisu, prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy przez sąd bez nieuzasadnionej zwłoki, prawo do złożenia odwołania do organu II instancji²⁹. Powyżej przytoczony zestaw uprawnień jest niezwykle ważny dla sytuacji podatnika, gdyż zapewnia mu możliwość dochodzenia sprawiedliwego rozstrzygnięcia jego sprawy poprzez zapewnienie organów, które są w

²⁸ Art. 45, 78, 77, 173, 177 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483)

²⁹ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Goręca, *Zakres i treść istniejącej i pożądaney ochrony...*, s. 299



stanie skontrolować rozstrzygnięcia wcześniejsze co z założenia ma eliminować z obrotu prawnego wadliwe rozstrzygnięcia sprawy.

Prawo do ochrony prywatności obejmuje swoim zakresem uprawnienie podatnika do ochrony swoich danych na różnych etapach postępowania administracyjnego. Wynika ono między innymi z art. 47, 50 i 51 ust. 1 Konstytucji oraz z działu VII „Tajemnica skarbową” Ordynacji Podatkowej. Obejmuje ono nie tylko ochronę danych osobowych, ale również danych na temat posiadanego majątku. Dodatkowo w ramach tego prawa należy również zwrócić uwagę na prawo podatnika do wglądu w akta sprawy, co ma umożliwić mu kontrolę działalności organów publicznych w jego konkretnej sprawie oraz dowiedzieć się jaki jest stan wiedzy organów na temat tejże sprawy. Przepisy prawa podatkowego poddają prawo podatnika do ochrony prywatności licznym, często budzącym wątpliwości co do swojej zasadności ograniczeniom³⁰. Wynika to z konfliktu pomiędzy interesem publicznym, który usiłują reprezentować organy skarbowe i administracyjne oraz interesem samego podatnika, gdzie w jego interesie często nie leży ujawniania stanu np. posiadanych nieruchomości. Przykładem tego typu daleko idących ograniczeń jest chociażby uprawnienie urzędników kontrolujących podatkowo dany podmiot do wstępu na grunt, do budynków, lokali kontrolowanego, do żądania okazywania im majątku i dokonywania oględzin tegoż. Uprawnienia kontrolujących idą tak daleko, że są oni uprawnieni do żądania przedstawiania im dokumentów pozostających w związku z kontrolą u danego podmiotu od innych podmiotów będących jego kontrahentami. Uprawnienia te poddane są jednak ograniczeniom mającym na celu zapewnienie stosownej ochrony podatnikowi. Niezbędną przesłanką wszczęcia kontroli podatkowej jest doręczenie kontrolowanemu imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli przez kompetentny organ i okazanie kontrolowanemu legitymacji służbowej. Kontrolujący są również ograniczeni czasowo w przeprowadzaniu swoich czynności. Podatnik posiada również ważne uprawnienie do udziału w czynnościach kontrolnych i czynnościach dowodowych. Przebieg kontroli powinien zostać zarejestrowany w protokole, zaś podatnik może w odpowiednim trybie kwestionować ustalenia wykazane w tymże protokole.

³⁰ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s. 175



Prawo do ochrony własności znajdują swoje uregulowanie już na poziomie Konstytucyjnym³¹. Prawo to ma charakter mocno zrelatywizowany, gdyż nie jest to ochrona absolutna. Dozwolone jest zarówno pozbawiania własności jak i ograniczenia w korzystaniu z niej, ale pod warunkiem, że ingerencja spełnia prawnie określone warunki. Należy wspomnieć, że prawo własności doznaje szczególnie istotnych ograniczeń właśnie na gruncie prawa podatkowego³². Wynika to z ogólnie potwierdzonego przez doktrynę i orzecznictwo faktu, iż podatki, jeżeli są pobierane dla celów powszechnie uznawanych to stanowią w pełni dopuszczalną formę ograniczenia prawa własności.

Prawo do bycia niedyskryminowanym wynika z art. 32 Konstytucji. Najczęstsze rozumienie tego przepisu wykląda się, w ten sposób, iż zakazane jest każde, bez względu na przyczynę, uprzywilejowanie czy upośledzenie sytuacji prawnej jednostek, jeżeli nie znajduje ono należytego uzasadnienia³³. Przepisy Ordynacji podatkowej w wyraźny sposób nie formułują zakazu dyskryminacji, jednak można to z nich rekonstruować³⁴ korzystając z ogólnych zasad prawa podatkowego. W ramach tego prawa należy też zwrócić uwagę na aspekt wyrównania szans pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi poprzez chociażby nakaz działania przez organy podatkowe tak, aby nie naruszyć zasady zaufania podatnika do organów państwa. Służy temu między innymi zasada informowania stron postępowania, która pozwala podatnikowi na uzyskanie wiedzy w jakie sytuacji się znajduje i jakie ma możliwości postępowania (np. warto jako przykład wskazać pouczenie w decyzjach o środkach i terminach do wniesienie odwołania). Zasada czynnego udziału stron w postępowaniu również ma na celu zapewnić stronie ochrony wobec władczych działań organu. Zasada ta daje stronie prawo nie tylko do udziału w czynnościach organu, ale też do czynnego kształtowania stanu faktycznego poprzez domagania się wykonania określonych czynności. Zasada prawdy obiektywnej ściśle odnosi się do prawa do niebycia dyskryminowanym, gdyż nakazuje organowi podejmowania w takich samych lub podobnych sytuacjach odpowiednio podobnych rozstrzygnięć. Warto zwrócić również uwagę na przepisy określające przesłanki i zakres prowadzenia kontroli u podatnika, gdyż to one są gwarantem, że

³¹ Art. 21 ust 1, art. 64 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483)

³² B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s. 190

³³ A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2003, s. 28

³⁴ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s.201



kontrola jest prowadzona w celach merytorycznych, a nie w celu dyskryminacyjnego nękania podatnika.

Prawo do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej jest uregulowane w art. 77 Konstytucji. Na gruncie prawa podatkowego zagadnienie to poddane zostało uregulowaniu w art. 260 i 261 Ordynacji Podatkowej. Źródłem szkody powodującej odpowiedzialność odszkodowawczą państwa może być decyzja dotknięta wadą nieważności lub wadą skutkująca jej uchyleniem w wyniku wznowienia postępowania jak również decyzja eliminująca z obrotu decyzję wadliwą. Odpowiedzialność odszkodowawcza organów podatkowych nie ogranicza się wyłącznie do strat *damnum emergens*, ale również do korzyści które podatnik mógłby uzyskać gdyby szkody mu nie wyrządzono – *lucrum cessans*.

Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa to podstawowe prawo z zakresu praw specyficznych, właściwych co do zasady tylko podatnikom³⁵. Prawo to należy rozpatrywać zarówno na gruncie obowiązku ciążącego na podatniku, a wynikającego z art. 84 Konstytucji RP zgodnie z którym podatnik ma obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych jak również na gruncie pewnego uprawnienia – ww. artykuł statuuje, że podatki mogą być określone tylko w ustawie. Jest to zabezpieczenie podatnika przed chaotycznymi regulacjami pozbawionymi głębszego przemyślenia, które w sposób bezpośredni miałyby regulować jego obciążenia podatkowe. Na gruncie przepisów prawa krajowego do tego prawa odnosi się art. 21 Ordynacji Podatkowej, który wymaga od organów podatkowych ustalania bądź określania zobowiązań podatkowych w prawidłowej i wynikającej z przepisów prawa wysokości. W ramach tego prawa należy również wspomnieć o prawie podatnika do dokonania korekty złożonej deklaracji podatkowej, co ma chronić podatnika przed sytuacjami, kiedy to błędne dane stają się podstawą do wymierzenia i pobrania podatku w kwocie wyższej niż w prawidłowo ustalonym stanie faktycznym wynikałoby z przepisów prawa.³⁶ W tym kontekście należy zwrócić również uwagę na zasadę prawdy obiektywnej, zgodnie z którą to na organie spoczywa obowiązek obiektywnego i rzetelnego ustalania stanu faktycznego, tak aby odpowiadał rzeczywistości. Niewątpliwie w zakres tego prawa należy również włączyć wszelkie uprawnienia strony odnoszące się

³⁵ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s.212

³⁶ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s.214



do aktywnego udziału w postępowaniu podatkowym jak prawo do przedstawienia faktów i dowodów, zadawania pytań świadom etc.

Prawo do zadania zwrotu nadpłaty i otrzymania jej oprocentowania wynika z art. 72 i następnych Ordynacji Podatkowej. W przypadku kiedy podatnik w błędnym przekonaniu lub w rezultacie błędu dokonuje płatności podatku w zawyżonej wysokości ma prawo do ubiegania się o zwrot nadpłaty, a w przypadku kiedy przyczyną powstania nadpłaty jest wadliwe działanie aparatu skarbowego ma również prawo do żądania wypłaty stosownych odsetek. Jest to regulacja, która dba o to, by podatnik ponosił ciężar podatkowy w wysokości określonej przez Ustawodawcę i aby nie była na niego przerzucana odpowiedzialność za błędy aparatu skarbowego.

Prawo do skorygowania deklaracji podatkowej, jak już wyżej wspomniano, jest środkiem, który realizuje ideę zapłaty podatku w wysokości zgodnej z rzeczywistym stanem faktycznym, a nie tylko ustalonym. Prawo to zasługuje na odrębne wyróżnienie, gdyż jest jednym z najczęściej realizowanych i jak mających ważne znaczenie dla podatników. Należy zwrócić uwagę, na to, że deklaracja podatkowa będąca w swojej istocie zbiorem informacji przekazywanych organami podatkowemu³⁷ korzysta z domniemania prawdziwości. Treść deklaracji wiąże organ podatkowy do tego momentu, w którym nie wykaże on, że jest nieprawidłowa. Obalić to domniemanie ma również prawo podatnik poprzez dokonanie korekty deklaracji podatkowej. Możliwość skorygowania deklaracji podatkowej jasno staje się niezwykle istotne, jeżeli weźmiemy pod uwagę złożoność i wysoki stopień skomplikowania a także niejasność obowiązującego prawa podatkowego. Podatnik obciążony obowiązkiem samo obliczenia i wykazania podatku przy całym skomplikowaniu systemu podatkowego jest zagrożony popełnieniem błędu nie z powodu złych intencji (uchylania się od opodatkowania), ale z powodu trudności w przeprowadzeniu tej operacji³⁸. Z tych względów należało zapewnić narzędzie, które pozwalałoby na samo poprawę podatnika bez ponoszenia konsekwencji. Prawo to przyznaje podatnikowi art. 81 Ordynacji Podatkowej. Nie jest ono jednak nieograniczone – istnieje wiele określonych przepisami prawa sytuacji, kiedy korekta nie odnosi skutku jak np. w trakcie trwania kontroli podatkowej.

³⁷ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw...*, s. 231

³⁸ A. Napiórkowska, *Czy ktoś chroni...*, s. 145



Prawo do informacji jest poddane regulacji w art. 121 Ordynacji Podatkowej. Zwrócić uwagę należy, że uprawnienie podatnika do informacji aktualizuje się zgodnie z tym przepisem dopiero w momencie wszczęcia postępowania podatkowego i dotyczy tego postępowania. Prawo to jest mocno ograniczone, gdy ustawodawca powiązał to prawo z aktywnością podatnika w postaci złożenia odpowiedniego wniosku oraz z szeregiem innych ograniczeń jak: niezbędność udzielonej informacji, ograniczenie ich tylko do prawa podatkowego.

Należy również zaznaczyć, że poza prawami o charakterze normatywnym istnieją również prawa – postulaty, które mają swoje źródło w aktach niewiążących prawnie. Są to między innymi prawa, których wprowadzenie jest proponowane przez przedstawicieli doktryny prawa, organizacje pozarządowe czy inne podmioty³⁹. Na gruncie prawa międzynarodowego możemy wyróżnić następujące dokumenty, które podejmowały próbę sformułowania wyżej wymienionych praw postulatów⁴⁰: Rekomendacja Komitetu Rady Ministrów Rady Europy, CM/Rec 2007, która ustanowiła kodeks dobrej administracji, raport OECD Taxpayers' Rights and Obligations – A survey of the legal situation in OECD countries z 27 kwietnia 1990 r. Są to dokumenty, które wywierają miękki wpływ na sytuację podatnika poprzez wywieranie nacisku na rządy danych krajów w celu przesuwania zarówno prawa i jak i działań praktycznych w kierunku zgodnym z sformułowanymi postulatami. W Polsce również miały i mają miejsca działania różnego rodzaju grup społecznych w celu wywierania miękkiego nacisku na zwiększenie ochrony praw podatnika. Jedną z takich prób było podpisanie 18 maja 2011 r. przez przedstawicieli nauki, sędziów oraz praktyków prawa podatkowego Deklaracji praw podatnika. Dokument nie posiada mocy wiążącej, nie stanowi obowiązującego prawa. Jego rola sprowadza się do wskazania gwarancji, których każdy obywatel – podatnik powinien być świadomy oraz które powinny być zapewnione w trakcie procesu tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Wśród zapisów Deklaracji wskazano na prawo podatnika do:

³⁹ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw...*, s. 303

⁴⁰ A. Mariański, *Tendencje w ochronie praw podatnika*, [w:] *Forum Doradców Podatkowych*, Warszawa 2006, nr 6, s. 18



- dobrego prawa podatkowego,
- do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych,
- do udziału w rzetelnie prowadzonym postępowaniu podatkowym,
- dobrego traktowania przez administrację podatkową,
- sądowej ochrony praw w sprawach podatkowych ,
- informacji o sprawach z zakresu opodatkowania,
- oceny prawa podatkowego,
- oceny pracy administracji podatkowej,
- domniemania niewinności podatnika,
- współmierności kary do winy i stopnia naruszenia przepisów prawa,
- naprawy szkody wyrządzonej przez organ władzy publicznej.

Nie można również pominąć, iż administracja podatkowa w pewien sposób również podjęła próbę sformułowania katalogu praw podatnika wynikającego z obowiązujących przepisów prawa. Został on opublikowany na stronie internetowej Ministerstwa Finansów⁴¹ i ma charakter informacyjny o prawach, które przysługują podatnikowi. Tak jak przedstawia to Ministerstwo Finansów, katalog ten ma na celu ułatwienie wywiązywania się z obowiązków podatkowych oraz wskazanie, czego podatnik może oczekiwać i domagać się od organu podatkowego⁴². Stworzenie takiego dokumentu demonstruje pewną otwartość administracji podatkowej i jest wyrazem zobowiązania do traktowania podatnika z szacunkiem i w sposób zgodny z standardami⁴³.

⁴¹ <https://www.finance.mf.gov.pl/strona-glowna>

⁴² <https://www.finance.mf.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika>

⁴³ H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorqca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony...*, s. 305



Sfinansowano przez Narodowy Instytut
Wolności - Centrum Rozwoju społeczeństwa
obywatelskiego ze środków Programu Rozwoju
organizacji obywatelskich na lata 2018 - 2030.