

Bogumił Brzeziński* 

RECENZJA KSIĄŻKI W. NYKIEL, M. SĘK, *KARTA PRAW PODATNIKA. NOWY INSTRUMENT OCHRONY PRAW POLSKIEGO PODATNIKA*, ŁÓDŹ 2022, SS. 104

I

Problematyka ochrony praw podatnika w szerokim rozumieniu jest poruszana, odkąd istnieją podatki. Skoro relacje między podatnikiem a państwem mają charakter prawny, to powinna istnieć określona korelacja między prawami i obowiązkami każdej ze stron stosunków prawnych, odpowiadająca istocie tych stosunków. Z natury opodatkowania wynika, że państwo jako podmiot uprawniony z tytułu podatku ma i musi mieć znacznie szersze uprawnienia niż podatnicy. Jednak efektywne funkcjonowanie systemu podatkowego wymaga przyznania podatnikom pewnego, minimalnego poziomu praw i skorelowanych z tymi prawami uprawnień. Prawa powinny odpowiadać powszechnemu przekonaniu co do akceptowalnego kształtu relacji między państwem a jednostką w istniejących realiach

* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

społecznych, a uprawnienia dawać możliwość efektywnego działania zmierzającego – w razie potrzeby – do ochrony przyznanych podatnikowi praw¹.

Cała historia opodatkowania ilustruje i potwierdza tezę, że jedynie utrzymanie określonych, względnie równoważnych zespołów praw i obowiązków administracji podatkowej z jednej strony, a podatników z drugiej pozwala na skuteczne działanie systemów podatkowych. Jeśli w katalogu instrumentów działania administracji podatkowej znajdują się środki nadmiernie opresyjne, nieproporcjonalne, z reguły powodują zwyrodnienie systemu podatkowego i załamanie się w nim takich idei porządkujących go, jak sprawiedliwość, równość, ochrona godności podatnika czy też właściwy poziom elastyczności w funkcjonowaniu instytucji systemu podatkowego².

Rozwinięte współczesne systemy podatkowe zawierają w sobie wiele instytucji, które chronią prawa podatnika (ale jednocześnie podatnika jako obywatela). Praktycznie wszędzie działania administracji podatkowej, a zwłaszcza wydawane przez nią decyzje, mogą być zaskarżone do sądu. Możliwość złożenia skargi do sądu na decyzję podatkową jest ważnym – a może wręcz najważniejszym – uprawnieniem podatnika³. Ponieważ podatnik ma wiele rozmaitych praw i obowiązków, a na dodatek mogą one występować w różnych postaciach i w różnych figurach normatywnych, pojawia się problem ich syntetycznego ujęcia, pokazującego ogół relacji między podatnikami a administracją podatkową przy zastosowaniu formuł o syntetycznym charakterze, ukazujących te relacje, a w istocie oczekiwania co do ich właściwego kształtu – po części w ich kontekście prawnym, a po części w szerszym kontekście społecznym.

W literaturze podatkowoprawnej problematyka ochrony praw podatnika pojawiła się mniej więcej przed niespełną pięćdziesięcioma laty⁴. Wtedy zaczęto myśleć o sferze praw podatnika nie tylko jako o czymś, co wyznacza konglomerat przepisów stwarzających podatnikowi określone uprawnienia

¹ B. Brzeziński, *Karta praw podatnika. Ekstrawagancja systemu podatkowego czy wymóg współczesności?*, [w:] *Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego*, Rzeszów 2022 [w druku].

² Ibidem.

³ Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 20.

⁴ Zob. klasyczne w tej dziedzinie opracowanie: D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007. O jeszcze wcześniejszych opracowaniach z tej dziedziny zob. B. Brzeziński, *Taxpayers' Rights. Some Theoretical Issues*, [w:] *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009.

do działania, ale także jako o czymś pokazującym pewne dobre wzory relacji między obywatelem a administracją państwową (tutaj: między podatnikiem a administracją podatkową).

Jednym z ówczesnych pomysłów w tej dziedzinie, realizowanym w praktyce zwłaszcza w państwach anglosaskich, były formułowane i propagowane przez administrację podatkową karty praw podatnika bądź też deklaracje praw podatnika. Zawierały one *sui generis* zobowiązanie administracji podatkowej do szeroko rozumianej rzetelności (życzliwości, chęci niesienia pomocy w wypełnianiu przez podatników obowiązków podatkowych etc.) w relacjach z podatnikami, a także do otwartości, wrażliwości na krytykę i uwzględniania społecznych wyobrażeń o dobrej administracji podatkowej⁵. Tego zagadnienia dotyczy też recenzowana książka autorstwa W. Nykiela i M. Sęka.

II

Książka składa się z pięciu rozdziałów. Pierwszy z nich, zatytułowany *Prawa podatnika i ich ochrona*, stanowi dosyć obszerne wprowadzenie do tytułowej problematyki. Autorzy przedstawiają kształtowanie się idei ochrony praw podatnika zarówno w ujęciu historycznym – poczynając od Wielkiej Karty Wolności (*Magna Charta Libertatum*) czy przywileju koszyckiego – jak i współcześnie. Przytoczono tu poglądy na potrzebę ochrony praw podatnika wyrażane przez autorów zagranicznych (D. Bentley, P. Baker, P. Pistone czy J. de Goede) i polskich (B. Szczurek, A. Leszczyńska, T. Dębowska-Romanowska, A. Franczak, W. Nykiel, M. Sęk czy B. Brzeziński). Poświęcono też nieco uwagi propozycjom systematyzacji i klasyfikacji praw oraz uprawnień podatników, umożliwiających ochronę ich interesów.

Rozdział drugi książki nosi tytuł *Karta praw podatnika we współczesnych systemach podatkowych*. Przedstawiono w nim m.in. pojęcie i funkcje kart oraz rozwiązania organizacyjno-prawne spotykane w różnych państwach na świecie. Autorzy wskazują, że karta praw podatnika stała się współcześnie międzynarodowym standardem, o czym świadczy nie tylko rosnąca liczba państw, w których karty funkcjonują, ale także zaangażowanie się w tworzenie wzorców karty organizacji międzynarodowych, takich jak Unia Europejska, OECD czy rozmaite międzynarodowe organizacje doradców podatkowych. Są to – co trzeba podkreślić – wzorce (modele)

⁵ B. Brzeziński, *Karta praw podatnika...*

karty, mające stanowić pomoc przy projektowaniu takich dokumentów w poszczególnych państwach, a nie – jak dosyć nieszczęśliwie przetłumaczono – „karty modelowe”. Modelową można byłoby nazwać kartę, która już istnieje, funkcjonuje w systemie podatkowym jakiegoś państwa i jest na tyle atrakcyjna treściowo i funkcjonalnie, że inni wzorują się na niej, traktując jako model przy tworzeniu dokumentów tego rodzaju. Tak jednak nie jest.

Rozdział trzeci książki, zatytułowany *Ochrona praw podatnika w Polsce*, zawiera kompleksową analizę źródeł prawa obejmujących postanowienia użyteczne do tytułowej ochrony. Autorzy analizują kolejno postanowienia Konstytucji RP, ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021, poz. 1540 ze zm.) oraz innych ustaw. Dużo miejsca poświęcono problematyce środków ochrony praw podatnika. To rozróżnienie praw podatnika oraz środków ochrony tych praw jest cenne o tyle, że przesądza moim zdaniem o sposobie myślenia o problematyce ochrony prawa na przyszłość. Jak dotąd nie było to w piśmiennictwie podatkowoprawnym dostatecznie wyklarowane⁶. Przyczyną tego stanu rzeczy był fakt, że istniejące karty praw podatnika częstokroć – z przyczyn utylitarnych – nie wprowadzały takiego rozróżnienia, co z kolei wpływało na sposób myślenia i pisania o tych dokumentach.

Rozdział czwarty książki, zatytułowany *Stan ochrony praw podatnika*, oddaje kompleksowy obraz sytuacji w tym zakresie w Polsce. Przedstawiono tu przede wszystkim mankamenty istniejącego stanu rzeczy – hochsztaplerkę legislacyjną, gdzie wyznaje się zasadę: „chcieć – to móc...”, z oplakanymi, widocznymi, negatywnymi, a niekiedy katastrofalnymi wręcz skutkami dla podatników, a także procesy stosowania prawa przez administrację podatkową, która, gdyby nie sądy administracyjne, dawno wyprowadziłaby polski system podatkowy na stepy Azji Środkowej. Niska kultura administrowania podatkami to cecha charakterystyczna polskiego systemu podatkowego; publiczne deklaracje pracowników administracji podatkowej, że przestrzeganie prawa podatkowego nie bardzo ich interesuje, wydaje się rezultatem procesów bardziej ogólnych, mających w głównej mierze podłoże polityczne – obniżania znaczenia prawa jako mechanizmu układania stosunków społecznych.

⁶ Wcześniej zwracałem na to uwagę w artykule B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.

Te kwestie są powszechnie znane i w miarę dobrze opisane oraz przeanalizowane w polskiej literaturze podatkowoprawnej. W konsekwencji prawdziwą „wartością dodaną” jest zawarty w tym rozdziale syntetyczny, ale zarazem praktycznie kompletny opis prób wprowadzenie w Polsce karty praw podatnika. Niewątpliwie najpoważniejszą spośród nich była powstała z inicjatywy nieistniejącego już czasopisma „Prawo i Podatki”, opracowana przez zespół składający się z pracowników naukowych, sędziów sądów administracyjnych i doradców podatkowych Deklaracja Praw Podatnika. To opracowanie nie zostało nigdy wykorzystane w należyty sposób, przede wszystkim ze względu na ostantacyjny brak zainteresowania nim ze strony administracji podatkowej.

Rozdział piąty – ostatni – zawiera projekt ustawy Karta Praw Podatnika wraz z uzasadnieniem. Trudno byłoby objąć treścią recenzji projekt aktu normatywnego, godzi się jednak podkreślić, że autorzy recenzowanej książki byli jednocześnie członkami zespołu redakcyjnego projektu ustawy.

Na marginesie można jedynie zauważyć, że ustawowa forma Karty wzmacnia rolę jej postanowień w systemie prawa podatkowego, ale z drugiej strony prowadzi – chyba nieuchronnie – do problemów natury *superfluum* z przepisami Ordynacji podatkowej czy też do na tyle daleko idącej hasłowości niektórych postanowień ustawy, że zatracą się wręcz normatywny charakter przepisów Karty. Autorzy słusznie konstatują, że zwiększenie świadomości obowiązywania praw podatnika jest kluczem do podniesienia poziomu ich praktycznej ochrony. Jeśli jednak art. 7 ust. 2 projektu ustawy Karta Praw Podatnika stanowi, że podatnik ma prawo do korekty złożonych deklaracji, to jego wiara w posiadane prawa oraz efektywność środków ich ochrony może ulec istotnemu zachwianiu, gdy taką korektę złoży i następnie dowie się, że – w świetle treści innych przepisów ustaw podatkowych (*leges speciales*) – zrobił to zbyt późno lub w niewłaściwej formie bądź też, że korekta jest bezskuteczna ze względu na brzmienie przepisów szczególnych ustawy podatkowej. Być może w tej sytuacji wzrośnie jego świadomość prawna i doceni on znaczenie reguł kolizyjnych jako metody szeroko rozumianej wykładni prawa, ale innych, pozytywnych efektów trudno w takiej sytuacji oczekiwać.

Projekt słusznie też podkreśla znaczenie jakości prawa podatkowego, stanowiąc w dosyć zdecydowany sposób, że: „[p]odatnik ma prawo do jasnego i zrozumiałego prawa podatkowego” (art. 6 ust. 1). Pojawia się tylko pytanie, czy jasne i zrozumiałe prawo (ściślej – przepisy prawa) to prawo podatnika, czy też raczej postulat systemu prawa podatkowego. Może

zamiast tworzenia takiego „prawa” bardziej efektywne byłoby zamieszczenie w Karcie Praw Podatnika przepisu, w myśl którego przepisy niejasne bądź niezrozumiałe nie mogą być podstawą do nakładania na podatnika żadnych obowiązków i powinny być traktowane jako *non existens*⁷?

III

Książka W. Nykiela i M. Sęk, mimo skromnej objętości, jest znaczącym osiągnięciem polskiego piśmiennictwa podatkowoprawnego. Przedstawiono w niej po raz pierwszy problematykę tworzenia Karty Praw Podatnika zarówno w wymiarze krajowym, jak i sięgając do wzorców zagranicznych, a nawet międzynarodowych. Wieloletnie zaangażowanie autorów w prace nad tego typu dokumentami miało bez wątpienia wpływ na merytoryczną jakość opracowania. Można polecić jego lekturę wszystkim, którzy interesują się problematyką ochrony praw podatnika.

BIBLIOGRAFIA

- Bentley D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007.
- Brzeziński B., *Karta praw podatnika. Ekstrawagancja systemu podatkowego czy wymóg współczesności?*, [w:] *Materiały ze Zjazdu Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego*, Rzeszów 2022 [w druku].
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Taxpayers' Rights. Some Theoretical Issues*, [w:] *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009.
- Kmieciak Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.

⁷ Pomijam w tym miejscu kwestię ewentualnej kolizji bądź koherencji tak zbudowanego przepisu z zasadą *in dubio pro tributario* z art. 2a Ordynacji podatkowej.