

Witold Małecki

Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytet Wrocławski

Zasady ochrony podatnika w prawie podatkowym.

1. Wprowadzenie – znaczenie ochrony podatnika w prawie podatkowym.

Prawo podatkowe jest gałęzią prawa, której normy szczególnie intensywnie ingerują w sferę wolności jednostki.¹ Wynikające z suwerenności państwa władztwo podatkowe daje państwu kompetencję do nakładania podatków, dokonywania ich wymiaru oraz przeprowadzania egzekucji, co prowadzi do znaczącego braku równorzędności w stosunku pomiędzy państwem a podatnikiem. Tak daleko posunięta dysproporcja stwarza niebezpieczeństwo korzystania przez państwo ze znacznej dowolności w ustalaniu prawnopodatkowej pozycji jednostki, mogącej się przejawiać w swobodnym interpretowaniu norm prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz naruszaniu praw jednostki w związku z dokonywaniem wymiaru i egzekucji podatków. Nie ulega wątpliwości, że praktyki takie byłyby w państwie prawnym wysoce niepożądane – normy prawa podatkowego winny być bowiem realizowane nie tylko w sposób gwarantujący spełnienie celów prawa podatkowego, ale również zapewniający poszanowanie interesów i praw podatników.² Stworzenie norm mających na celu objęcie podatnika ochroną prawną jest więc uznawane za podstawowy cel racjonalnego systemu prawa podatkowego.³

Znaczenie prawnych mechanizmów ochrony jednostki wydaje się w prawie podatkowym szczególnie ważkie z uwagi na charakter tej gałęzi prawa, w której interes publiczny, realizowany przez przekształcanie części prywatnych majątków w zasoby publiczne, konkuruje z interesem prywatnym, a władztwo publiczne przejawia się zarówno w sferze prawa materialnego, jak i w płaszczyźnie proceduralnej.⁴ Według A. Mariańskiego na gruncie prawa podatkowego ochrona jednostki powinna zostać zarysowana szerzej niż w innych gałęziach prawa publicznego, dostrzegając ponadto podobieństwo ingerencyjnego w odniesieniu do sfery wolności jednostki charakteru prawa podatkowego i prawa karnego, autor ten wskazuje, że „w prawie podatkowym winny obowiązywać zasady będące swego rodzaju odpowiednikami zasad ogólnych prawa karnego”.⁵

¹ B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2008, s. 28

² A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona* [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Wydawnictwo "Dom Organizatora", Toruń 2009, s. 515.

³ W. Miemiec, *Konstytucyjne zasady ochrony podatnika* [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2007, s. 59.

⁴ R. Mastalski, *Orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego a polski system podatkowy*, „Państwo i Prawo” 1993 nr 4, s. 7.

⁵ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2009, s. 20.

2. Wokół pojęcia „zasad ochrony podatnika”.

Mimo powszechności doceniania w polskiej literaturze znaczenia norm chroniących pozycję podatnika w systemie prawa podatkowego, nie sformułowano jak dotąd powszechnie uznawanej definicji pojęcia „ochrony podatnika” w odniesieniu do prawa polskiego. Wydaje się jednak, że, analizując to zagadnienie, można posłużyć się definicją stworzoną przez J. Kiszkę na potrzeby opracowania poświęconego ochronie podatnika we Wspólnotach Europejskich – zgodnie z tą definicją ochrona podatnika to: „ogół gwarancji, z jednej strony wykluczających nadmierną ingerencję państwa czy też ponadnarodowego związku, jakim jest Wspólnota – poprzez podatki w sferę praw podmiotowych, w tym własność jednostki, z drugiej zaś, zapobiegających nierównemu traktowaniu podmiotów podatkowych znajdujących się w takiej samej sytuacji oraz eliminujących nieprzewidywalne dla opodatkowanych, nagłe, destabilizujące ich działalność, niekorzystne zmiany przepisów podatkowych”.⁶

Definicja ta rozróżnia dwa aspekty ochrony podatnika – w pierwszym z nich ochrona podatnika ma opierać się na gwarancjach poszanowania praw podmiotowych jednostki, przysługujących jej nie tylko na gruncie prawa podatkowego i nie na podstawie norm należących do tej gałęzi prawa, w drugim zaś aspekcie – ochrona podatnika ma być efektem przyjęcia określonych priorytetów, realizowania określonych wartości (stabilność prawa) przez ustawodawcę w odniesieniu do norm prawa podatkowego. W oparciu o podział ten w niniejszym opracowaniu zostaną wyodrębnione dwie grupy zasad ochrony podatnika zasad-praw podatnika oraz zasad ogólnych prawa podatkowego, realizujących postulat ochrony podatnika.

Poddając analizie normy należące do grupy zasad-praw, należy zauważyć, iż prawa podatnika są grupą szeroką, a ich rozumienie nie jest obecnie jednolite i przejrzyste.⁷ Wypada podzielić stanowisko, zgodnie z którym źródeł praw podatnika w pierwszej kolejności powinno się szukać w przepisach ustawy zasadniczej, a w dalszej kolejności w przepisach ustaw zwykłych.⁸ W oparciu o podział praw według kryterium źródła ich pochodzenia B. Brzeziński wyodrębnia prawa pierwotnie ustawowo chronione – które byłyby proklamowane przepisami konstytucji oraz umów międzynarodowych i adresowane do wszystkich jednostek, niezależnie od ich pozycji jako podatników, takie jak prawo do własności, prawo do prywatności czy prawo do zaskarżania rozstrzygnięć – oraz wtórnie ustawowo chronione, przysługujące jednostkom-podatnikom na podstawie zwykłego ustawodawstwa.⁹ Wydaje się, że podział ten powinien stać się podstawą rozróżnienia praw, którym należałoby przyznać rangę zasad, oraz praw nieposiadających takiego waloru.

⁶ J. Kiszka, *Zasady ochrony podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007 t. 16, s. 459.

⁷ B. Brzeziński, *Koncepcja ochrony praw podatnika jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005 nr 1, s. 10.

⁸ B. Szczurek, *Prawa podatnika i ich ochrona w państwach OECD*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego”, 2006 nr 3-4, s. 12.

⁹ B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 17.

Nie ulega wątpliwości, że nie wszystkie prawa podatnika powinny być uznawane za zasady. Pojęcie zasad zastrzega się w doktrynie dla norm o szczególnym znaczeniu w systemie prawa, a jako jedno z kryteriów wyodrębnienia zasad wskazuje się miejsce normy w hierarchii norm prawnych.¹⁰ Stanowisko przydające prawom podatnika ustanowionym w konstytucji i umowach międzynarodowych rangę zasad wydaje się znajdować akceptację w doktrynie – B. Brzeziński zauważa, że normy-zasady są generalnie budowane przez akty wyższej rangi.¹¹

Uznanie za zasady norm mających źródło w aktach rangi ponadustawowej nie oznacza, że prawa podatnika ustanawiane przez te normy nie znajdują odzwierciedlenia na gruncie ustaw podatkowych. Z uwagi na swój ogólny charakter normy te wymagają rozwinięcia i uzupełnienia przez przepisy zwykłych ustaw, szczegółowo określających sytuację podatnika, do których należą nie tylko ustawy zawierające przepisy prawa materialnego, ale również ustawy dotyczące procedury podatkowej oraz prawa podatkowego ustrojowego.¹² Dookreślanie praw podatnika o charakterze zasad w ustawach wymaga od ustawodawcy stworzenia modelu pozycji podatnika, godzącego dwa nierzadko przeciwstawne priorytety – z jednej strony gwarantującego wysoki poziom ochrony podatnika w odniesieniu do nakładanych na niego obowiązków, z drugiej strony uwzględniającego charakter i cele systemu podatkowego.¹³

Poruszając problematykę związaną z drugą grupą zasad ochrony podatnika – zasad ogólnych prawa podatkowego realizujących postulat ochrony podatnika – należy odnieść się do zagadnień związanych z pojęciem zasad ogólnych prawa podatkowego. Wbrew postulatowi doktryny ustawodawca nie stworzył bowiem jak dotąd przepisów poświęconych zasadom ogólnym prawa podatkowego, które – jak podnosi się w literaturze – powinny dotyczyć między innymi wymiaru i poboru podatków oraz stosowania i wykładni prawa podatkowego.¹⁴ Nie budzi jednak wątpliwości, że zasady prawa nie powinny być koniecznie wyraźnie sformułowane w tekście prawnym pod postacią przepisów prawnych (zasady wyrażone *explicite*), mogą być również wyprowadzane przez doktrynę i praktykę prawa z szeregu przepisów przy pomocy zabiegów argumentacyjnych (zasady sformułowane *implicite*).¹⁵ Na gruncie polskiej nauki powszechnie akceptowany katalog zasad ogólnych prawa podatkowego stworzyli w 2002 roku B. Brzeziński i W. Nykiel, którzy do zasad tych zaliczyli:

- 1) zasadę rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*);
- 2) zasadę ograniczonego stosowania analogii przy interpretacji prawa podatkowego;
- 3) zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych;
- 4) zasadę respektowania pojęć przejętych z innych dziedzin prawa;

¹⁰ Z. Pulka, *Zasady prawa* [w:] Bator A. (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Wydawnictwo Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2008, s. 150-151.

¹¹ B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 15.

¹² B. Szczurek, *Prawa...*, s. 13; B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 11.

¹³ B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza, rozwój, perspektywy*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008, s. 155.

¹⁴ A. Mariański, *op. cit.*, s. 64.

¹⁵ Z. Pulka, *op. cit.*, s. 151.

- 5) zasadę stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami;
- 6) zasadę stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli przepisy te uległy zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych;
- 7) zasadę nieretroaktywności.¹⁶

Pomijając w tym miejscu szczegółowe rozważania i odsyłając do rozdziału czwartego niniejszego opracowania, autor pozwala sobie wyrazić pogląd, według którego uzasadnione byłoby uzupełnienie wskazanego wyżej katalogu o zasadę pewności prawa podatkowego (w aspekcie czasowego obowiązywania norm podatkowych), spajającą część wymienionych powyżej zasad.

Analizując przytoczony powyżej katalog zasad, należy zgodzić się ze stanowiskiem Ł. Karczyńskiego, który zauważa, że „zasady typowe dla prawa podatkowego służą w zasadzie jednemu nadrzędnemu celowi – ochronie interesów podatnika”.¹⁷ Zdaniem tego autora podniesienie gwarancji prawnych ochrony jednostki do rangi zasad ogólnych prawa podatkowego wynika ze specyfiki prawa podatkowego, w obrębie którego stosunki cechują się znaczną nierównorządnością stron oraz dominacją interesu publicznego wobec interesu prywatnego¹⁸. Zasady ogólne prawa podatkowego w ujęciu przedstawionym powyżej wydają się więc realizować dwa cele – zapewniają ochronę podatnika, wskazując jednocześnie kierunki stosowania norm prawa podatkowego i rozstrzygania wątpliwości interpretacyjnych na jego tle. O ile więc można byłoby wyobrazić sobie realizowanie norm prawa podatkowego bez zasad-praw podatnika, tworzących pierwszą grupę zasad ochrony podatnika, o tyle bez zasad ogólnych, realizujących równocześnie postulat ochrony podatnika, stosowanie przepisów podatkowych mogłoby napotykać znaczące trudności. Normy należące do pierwszej grupy wydają się więc zewnętrzną, choć niezbędną z uwagi na konieczność zapewnienia ochrony podatnika w państwie prawnym, ingerencją w system prawa podatkowego, normy tworzące drugą grupę można zaś uznać za wynik wewnętrznej potrzeby zapewnienia jednoznaczności i stabilności stosowania przepisów prawa podatkowego.

3. Zasady-prawa podatnika.

W literaturze katalog praw podatnika mających swe źródło w konstytucji i umowach międzynarodowych sformułowała B. Szczurek. Prawa te zostały określone jako „zasadnicze prawa podatnika”, w odróżnieniu od „specyficznych praw podatnika”.¹⁹ Z uwagi na tożsamość z przyjętym w niniejszym opracowaniu kryterium wyodrębnienia „zasadnicze prawa podatnika” można uznać za generalnie odpowiadające zasądom-prawom podatnika. B. Szczurek zalicza do nich:

¹⁶ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002 nr 3, s. 9-11.

¹⁷ Ł. Karczyński, *Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego* [w:] „Przegląd Naukowy Wyższej Szkoły Społeczno-Ekonomicznej w Gdańsku” 2007 nr 6, s. 2, <http://www.prawo.ug.gda.pl/pdf/katedra1/Zasady%20prawa%20podatkowego%20C5%81ukasz%20Karczy%20C5%84ski.pdf>, data dostępu: 2013-04-14.

¹⁸ Ł. Karczyński, *op. cit.*, s. 2.

¹⁹ B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 159.

- 1) prawo do sądu i do dwuinstancyjnego postępowania sądowego i podatkowego,²⁰
- 2) prawo do ochrony prywatności,
- 3) prawo do ochrony własności,
- 4) prawo do bycia niedyskryminowanym,
- 5) prawo do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej.²¹

Przed przystąpieniem do omówienia wymienionych praw na gruncie prawa podatkowego warto wskazać na ich odmienne funkcje dla ochrony podatnika, co ilustruje sformułowane przez B. Brzezińskiego ujmowanie ochrony praw podatnika w dwóch aspektach – indywidualnym i społecznym. W aspekcie indywidualnym ochrona praw podatnika opiera się na środkach prawnych „umożliwiających precyzyjne ustalenie zakresu jego obowiązków oraz umożliwiających weryfikację prawidłowości działania organów podatkowych, a także eliminację zaistniałych ewentualnie nieprawidłowości oraz usunięcie ich skutków”, zaś w aspekcie społecznym – „chodzi o to, aby zespół [...] instrumentów prawnych oraz warunki i możliwości korzystania z nich przez podatników przyczyniał się do utrwalenia przekonania, że opodatkowanie przebiega według społecznie akceptowalnych reguł i z poszanowaniem praw jednostki”.²² Na tle tego podziału nie ulega wątpliwości, że prawo do sądu i do dwuinstancyjnego postępowania sądowego i podatkowego oraz prawo do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej realizują indywidualny aspekt ochrony podatnika, pozostałe zaś prawa – jej aspekt społeczny.

Zagwarantowane przepisami konstytucji i umów międzynarodowych prawa jednostki, w niniejszym opracowaniu zakwalifikowane w sferze prawa podatkowego jako zasady ochrony podatnika, co oczywiste, znajdują odzwierciedlenie na poziomie ustawowym nie tylko w sferze norm prawa podatkowego, ale również w innych gałęziach prawa. Nie budzi wątpliwości, że treść i zakres tych praw w różnych dziedzinach prawa są dookreślone w inny sposób, odpowiadający celom i charakterowi konkretnej dziedziny, wobec czego poziom ochrony podmiotów chronionych na gruncie poszczególnych dziedzin prawa nie jest identyczny.²³ W obrębie prawa podatkowego, jak wspomniano – gałęzi szczególnie intensywnie ingerującej w sferę wolności jednostki i cechującej się znaczącą nierównorzędnością pozycji stron stosunków prawnych – uzasadnione wydawałoby się zagwarantowanie jednostce (podatnikowi) poziomu ochrony szczególnie wysokiego na tle innych dziedzin prawa, tak by dążyć do równoważenia relacji pomiędzy podatnikiem a władzą publiczną.²⁴ Analiza sposobu rozwinięcia norm zawartych w konstytucji i umowach międzynarodowych, uznanych za zasady-prawa podatnika, wskazuje jednak, że wbrew sformułowanemu powyżej stanowisku na

²⁰ W niniejszym opracowaniu, poświęconym ochronie podatnika na gruncie prawa podatkowego, scharakteryzowane zostanie jedynie prawo do dwuinstancyjnego postępowania podatkowego. Nie będą zaś poddawane analizie przepisy o postępowaniu sądownoadministracyjnym.

²¹ B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 159.

²² B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 12.

²³ B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 158.

²⁴ B. Brzeziński, *Koncepcja...*, s. 9.

gruncie prawa podatkowego jednostce zagwarantowano co do zasady niższy niż w innych dziedzinach prawa poziom ochrony.

Prawo do zaskarżania decyzji wydanych w pierwszej instancji zostało zawarte w art. 78 Konstytucji, w prawie podatkowym jest zaś regulowane przepisami Ordynacji podatkowej (o.p.). Dotyczące postępowania podatkowego normy działu IV tej ustawy, w kontekście których należy analizować zagadnienie prawa do dwuinstancyjności postępowania, są w przeważającej mierze inspirowane przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego (k.p.a.), z czego wynika znaczne podobieństwo ogólnego postępowania administracyjnego i postępowania podatkowego, uznawanego za administracyjne postępowanie szczególne.²⁵ Jakkolwiek istotną zbieżność wykazują również przepisy regulujące zagadnienia związane z możliwością złożenia przez stronę odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji, tak odrębności postępowania podatkowego kształtują pozycję podatnika-strony w sposób bardziej niekorzystny niż przedstawia się pozycja strony ogólnego postępowania administracyjnego.

Istotne różnice zarysowują się na tle wymagań formalnych odwołania – o ile w postępowaniu ogólnym przepis art. 128 k.p.a. nie formułuje wymogu uzasadnienia odwołania, za wystarczające uznając danie wyrazu niezadowoleniu strony z wydanej decyzji, co w literaturze interpretowane jest „w kierunku pełnego odformalizowania odwołania”,²⁶ o tyle art. 222 o.p. nakazuje zamieścić w odwołaniu zarzuty przeciw decyzji, określenie istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazanie dowodów uzasadniających żądanie. Znacznie surowsze określenie wymogów formalnych odwołania w postępowaniu podatkowym może niewątpliwie pełnić funkcję ograniczającą realizowanie prawa do dwuinstancyjnego postępowania.

Kolejna odrębność dotyczy terminów zastrzeżonych na podejmowanie przez organy podatkowe czynności związanych z odwołaniem. W postępowaniu ogólnym, zgodnie z art. 133 i art. 35 § 3 k.p.a., organ, który wydał decyzję, przesyła odwołanie organowi odwoławczemu w terminie siedmiu dni od dnia jego otrzymania, załatwienie sprawy przez organ odwoławczy powinno zaś nastąpić w ciągu miesiąca od dnia otrzymania odwołania. W postępowaniu podatkowym terminy na dokonanie wskazanych czynności są dwukrotnie dłuższe – wynoszą odpowiednio czternaście dni i dwa miesiące (art. 227 § 1 i art. 139 § 3 o.p.). B. Szczurek zauważa, że różnice te nie są korzystne dla podatnika, podkreślając, iż rola ram czasowych w postępowaniu podatkowym jest szczególnie duża z uwagi na możliwość zdezaktualizowania się zastosowania prawa wobec częstych zmian przepisów podatkowych oraz sytuacji faktycznych.²⁷

Istotne kontrowersje wywołuje sposób dookreślenia w prawie podatkowym gwarantowanego przez art. 47 i art. 49-51 Konstytucji oraz art. 8 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i art. 17 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych prawa do ochrony prywatności, podobnie

²⁵ B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Wydawnictwo LexisNexis, Warszawa 2011, s. 69, 100.

²⁶ *Ibidem*, s. 277.

²⁷ B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 170.

jak w przypadku prawa do dwuinstancyjnego postępowania gwarantujący podatnikowi niższy poziom ochrony niż przysługujący podmiotom chronionym na gruncie innych gałęzi prawa. Nie budzi wątpliwości, że organom podatkowym należy zapewnić możliwość gromadzenia informacji o podatniku i jego majątku w celu stworzenia możliwości efektywnego bieżącego kontrolowania przez nie prawidłowości rozliczeń podatkowych, kształt regulacji obowiązujących w prawie podatkowym wskazuje jednak, że równowaga pomiędzy prawami podatnika a dążeniem do realizacji fiskalnych celów prawa podatkowego została poważnie zaburzona.²⁸

By uzasadnić tezę o słabszych gwarancjach prawa do ochrony prywatności podatnika w prawie podatkowym, należy odnieść się zarówno do kontroli podatkowej, jak i do kontroli skarbowej – instytucji związanych ze szczególnie intensywną ingerencją w sferę wolności podatnika. W płaszczyźnie kontroli podatkowej poważne zagrożenia dla ochrony życia prywatnego podatnika wynikają z nieprecyzyjnego określenia czasu trwania kontroli w art. 284b o.p. – zgodnie z § 1 tego artykułu „kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu”, zaś według § 2 do przedłużenia terminu zakończenia niezbędne jest zawiadomienie na piśmie kontrolowanego z podaniem przyczyn przedłużenia i wskazaniem nowego terminu zakończenia kontroli. Tak elastyczne określenie ram czasowych kontroli oraz brak nałożenia na kontrolującego obowiązku wyczerpującego uzasadniania okoliczności przesądzających o konieczności przedłużania kontroli mogą prowadzić do znacznego przeciągania w czasie kontroli.²⁹ Daleko idąca swoboda kontrolującego w określaniu terminu zakończenia kontroli została odzwierciedlona w orzecznictwie sądów administracyjnych na tle art. 284b o.p. – według konsekwentnej linii orzeczniczej dopuszczalna jest możliwość wielokrotnego przedłużania terminu zakończenia kontroli podatkowej,³⁰ WSA w Białymstoku uznał zaś, że „kontrolowany nie ma możliwości kwestionowania zasadności podanych przyczyn przedłużenia oraz nowego terminu zakończenia kontroli, chyba że kontrolujący nie poda takich przyczyn lub wskaże na nie w sposób nie związany z istotą kontroli”.³¹

Elastyczna regulacja dotycząca czasu prowadzenia kontroli zawarta w art. 284b o.p. znacząco różni się od przepisu art. 83 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, który ustanawia sztywne (z wyjątkami) limity czasowe trwania wszystkich kontroli u poszczególnych kategorii przedsiębiorców, co podmiotom chronionym normami publicznego prawa gospodarczego gwarantuje skuteczniejszą niż w prawie podatkowym ochronę prawa do prywatności. Nie ulega jednak wątpliwości, że przepisy ustawy o swobodzie działalności gospodarczej znajdują zastosowanie w stosunku do podatników-przedsiębiorców, wobec czego ograniczenie co do czasu trwania wszystkich kontroli będzie w ich przypadku dotyczyć również kontroli podatkowej.

²⁸ B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 172.

²⁹ *Ibidem*, s. 179.

³⁰ M.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2007 roku,

III SA/Wa 1221/07, wyrok NSA z dnia 14 stycznia

2011 roku, I FSK 33/10.

³¹ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 29 września 2010 roku, I SA/Bk 306/10.

W płaszczyźnie kontroli skarbowej, do której celów – zgodnie z art. 1 ustawy o kontroli skarbowej – należy zapewnienie skuteczności wykonywania zobowiązań podatkowych, istotne odrębności dotyczące prawa do ochrony prywatności w prawie podatkowym koncentrują się wokół zagadnienia dopuszczalności stosowania wobec podatnika (będącego zobowiązanym do świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa w myśl art. 4 ust. 1 pkt. 1 ustawy o kontroli skarbowej) środków operacyjnych, na tle przepisów o postępowaniu karnym. O ile normy Kodeksu postępowania karnego (k.p.k.) pozwalają na prowadzenie czynności operacyjno-rozpoznawczych – z ograniczonymi czasowo wyjątkami uregulowanymi w art. 307 i 308 k.p.k. – dopiero po wszczęciu postępowania przygotowawczego, to jest gdy zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa (art. 303 k.p.k.), o tyle w przypadku kontroli skarbowej prowadzenie mocno ingerujących w sferę życia prywatnego kontrolowanego (podatnika) czynności wywiadu skarbowego nie jest obwarowane tak surowymi wymogami jak w postępowaniu karnym. Według B. Szczurek stanowi to omińnięcie rygorów sformułowanych w Kodeksie postępowania karnego.³² Wydaje się, że, uzależniając co do zasady dopuszczalność podejmowania czynności ingerujących w sferę prywatności od wszczęcia postępowania przygotowawczego, związanego z zaistnieniem uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa, ustawodawca dążył do ograniczenia możliwości podejmowania takich czynności tylko do sytuacji, gdy wymaga tego toczące się postępowanie karne – przepisy o kontroli skarbowej zdają się zaś stanowić wyłom w tej konstrukcji.

Odrębność ukształtowania prawa do ochrony własności – gwarantowanego przez art. 21 ust. 1, art. 64 Konstytucji oraz art. 1 Pierwszego Protokołu Fakultatywnego do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka – w prawie podatkowym wyraża się w odmiennej konstrukcji instytucji ograniczającej prawo własności (ograniczonego prawa rzeczowego) – hipoteki. Wydaje się, że skarbowa hipoteka przymusowa, regulowana przepisami Ordynacji podatkowej i przysługująca Skarbowi Państwa oraz jednostkom samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań i zaległości podatkowych, stanowi w stosunku do hipoteki regulowanej należącej do prawa cywilnego ustawą o księgach wieczystych i hipotece dalej posunięte ograniczenie prawa własności, wyrażające się w aspekcie przedmiotowym i proceduralnym. Aspekt przedmiotowy przejawia się w szerszym sformułowaniu katalogu nieruchomości, które mogą stać się przedmiotem hipoteki. Skarbowa hipoteka przymusowa – w przeciwieństwie do „zwykłej” hipoteki przymusowej – może bowiem obciążać również nieruchomości będące przedmiotem współwłasności łącznej podatnika i innego podmiotu – małżonka podatnika lub współnika w spółce cywilnej (art. 34 § 3 pkt. 2 i 3 o.p.).

Słabsza ochrona własności podatnika przed ograniczeniami związanymi z ustanowieniem skarbowej hipoteki przymusowej w sferze proceduralnej zasadza się na możliwości samodzielnego wydania aktu stanowiącego podstawę wpisu tej hipoteki przez wierzyciela w stosunku zobowiązaniowym. Wpisu skarbowej hipoteki przymusowej sąd dokonuje bowiem wyłącznie w oparciu o decyzję, tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia – akty wydane lub wystawione przez

³² B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 182.

organ podatkowy, będący wierzycielem w konkretnym stosunku zobowiązania podatkowego (art. 35 § 2 o.p., art. 26 § 2 i art. 155a ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji),³³ podczas gdy „zwykłą” hipotekę przymusową wierzyciel w cywilnoprawnym stosunku zobowiązaniowym może uzyskać na podstawie aktu sporządzonego przez inny podmiot – sąd, prokuratora lub organ administracji (art. 109 i art. 110 ustawy o księgach wieczystych i hipotecę).

Warto zaznaczyć, że wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007 roku za niezgodny z art. 32 Konstytucji uznany został art. 36 § 1 o.p., przyznający pierwszeństwo zaspokojenia hipotekom przymusowym Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego zabezpieczającym zobowiązania podatkowe, zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę przed hipotekami ustanowionymi dla zabezpieczenia innych należności – przepis ten stanowił niewątpliwie znaczące, lecz nieusprawiedliwione, uprzywilejowanie skarbowej hipoteki przymusowej względem innych hipotek.³⁴ Uprzywilejowanie to sprawiało, że odmienne ukształtowanie przez ustawodawcę skarbowej hipoteki przymusowej nie znajdowało powszechnej akceptacji w doktrynie, dostrzegano w nim ograniczenie pewności i bezpieczeństwa obrotu prawnego.³⁵ Mimo iż najistotniejszy przywilej przysługujący skarbowej hipotece przymusowej w obecnym stanie prawnym nie obowiązuje, wydaje się, że pogląd ten można uznać za aktualny, z uwagi na fakt utrzymania omówionych powyżej różnic w zakresie przedmiotowym i proceduralnym odnoszących się do skarbowej hipoteki przymusowej.

Analiza dookreślenia w przepisach prawa podatkowego oraz innych gałęzi prawa treści dwóch ostatnich zasad-praw podatnika – prawa do bycia niedyskryminowanym (gwarantowanego przez art. 32 Konstytucji, art. 14 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka oraz art. 2 ust. 1 i art. 26 Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych) oraz prawa do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej (gwarantowanego przez art. 77 Konstytucji) – pozwala stwierdzić, że standard ich ochrony na gruncie norm prawa podatkowego nie różni się znacząco od standardów obowiązujących w innych gałęziach prawa. Prawo do bycia niedyskryminowanym w prawie podatkowym jest rekonstruowane przez doktrynę i orzecznictwo z zasad ogólnych postępowania podatkowego, w szczególności z zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Analogiczne sformułowanie tej zasady w art. 121 § 1 o.p. oraz w art. 8 k.p.a. pozwala wyrazić stanowisko, że prawo do bycia niedyskryminowanym zostało zagwarantowane w tożsamy sposób w ogólnym postępowaniu administracyjnym oraz w postępowaniu podatkowym.³⁶ Prawa do naprawienia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organów władzy publicznej dotyczy w prawie podatkowym art. 260 o.p., wprost odsyłający do przepisów prawa cywilnego.

³³ R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 1995, s. 26.

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2007 roku, P 24/06.

³⁵ R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Oficyna Wydawnicza Unimex, Wrocław 2002, s. 65.

³⁶ B. Szczurek, *Koncepcja...*, s. 199.

4. Zasady ogólne prawa podatkowego, realizujące postulat ochrony podatnika.

Nie budzi wątpliwości, że do głównych cech polskiego prawa podatkowego należą wysoka częstotliwość dokonywania zmian ustaw podatkowych oraz znaczne skomplikowanie przepisów podatkowych. Wielce wymowny i ilustrujący skalę zmian jest przykład wskazany przez A. Mariańskiego, który zauważa, iż Kodeks cywilny był w ciągu czterdziestu lat obowiązywania nowelizowany sześćdziesiąt razy, zaś obowiązującą aktualnie ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych w prawie trzykrotnie krótszym okresie obowiązywania (czternaście lat) nowelizowano ponad czterokrotnie częściej (162 razy – do 1 września 2008 roku).³⁷ Skomplikowanie przepisów podatkowych wyraża się natomiast zarówno w złożonej budowie poszczególnych norm prawnych, jak i nieprzejrzystej budowie aktów prawnych.³⁸ Uwarunkowania te sprawiają niewątpliwie, że obcowanie podatnika niezajmującego się profesjonalnie prawem podatkowym z normami należącymi do tej gałęzi prawa może być znacząco utrudnione. Dlatego też uzasadnione wydaje się, że wskazane w doktrynie i przytoczone w rozdziale drugim niniejszego opracowania zasady ogólne prawa podatkowego, realizujące postulat ochrony podatnika, tworzą gwarancje prawne chroniące podatnika w dwóch najbardziej newralgicznych aspektach prawa podatkowego – związanych z czasowym obowiązywaniem norm oraz ich wykładnią. Zasady wskazane przez B. Brzezińskiego i W. Nykiela, zostaną przedstawione jako konkretyzujące zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (*in dubio pro tributario*), odnoszącą się do sfery wykładni prawa podatkowego, oraz zasadę pewności prawa podatkowego, związaną w analizowanym aspekcie z czasowym obowiązywaniem norm należących do tej gałęzi prawa.

Zasada *in dubio pro tributario* należy do zasad sformułowanych *implicite*, niewyrażonych wprost w tekście prawnym pod postacią przepisów prawnych. Jest ona wyprowadzana przez doktrynę i orzecznictwo z konstytucyjnych zasad demokratycznego państwa prawnego i ustawowej regulacji podatkowej, a na gruncie prawa podatkowego – z ustanowionej przez art. 21 § 2 o.p. zasady domniemania prawdziwości wykazanego przez podatnika podatku od zapłaty, postrzega się ją także jako „odpowiednik zasady domniemania niewinności w procedurze karnej”, co wydaje się słuszne z uwagi na podobieństwo prawa karnego i prawa podatkowego w zakresie ingerencji w sferę wolności jednostki.³⁹

W orzecznictwie zasadę *in dubio pro tributario* interpretuje się przede wszystkim jako zakaz interpretowania wątpliwości dotyczących wykładni przepisów podatkowych na niekorzyść podatnika,⁴⁰ w doktrynie bywa zaś ona postrzegana szerzej – według A. Mariańskiego jej konsekwencją jest wskazana przez B. Brzezińskiego i W. Nykiela zasada ograniczonego stosowania analogii przy interpretacji prawa podatkowego. Próby objęcia obowiązkiem opodatkowania stanu faktycznego, który

³⁷ A. Mariański, *op. cit.*, s. 69.

³⁸ A. Mariański, *op. cit.*, s. 70.

³⁹ *Ibidem*, s. 89, 95, 97.

⁴⁰ Wyrok SN z dnia 24 kwietnia 1997 roku, III RN 14/97; uchwała NSA (7 sędziów) z dnia 20 kwietnia 1998 roku, FPS 4/98.

w ustawie takim obowiązkiem objęty nie został, z całą pewnością naruszałyby bowiem zakaz interpretowania wątpliwości na niekorzyść podatnika.⁴¹

Wydaje się, że zasadę respektowania pojęć przejętych z innych dziedzin prawa można rozpatrywać w sferze tworzenia i stosowania prawa. W zakresie tworzenia prawa powinna ona polegać na przypisywaniu w tekście aktów prawnych określonym desygnatom tych samych terminów, które zostały użyte dla ich oznaczenia w aktach należących do innych dziedzin prawa. W sferze stosowania prawa można przypuszczać, że zasada ta powinna być rozumiana jako nakaz interpretowania w prawie podatkowym pojęć, dla których nie sformułowano odrębnych definicji w ustawach podatkowych, w ten sam sposób co na gruncie wykorzystujących te same pojęcia aktów prawnych należących do innych dziedzin prawa. W tym drugim ujęciu zasada respektowania pojęć przejętych z innych dziedzin prawa powinna ona bowiem chronić uzasadnione przekonanie podatnika, że to samo pojęcie w całym systemie prawnym powinno być interpretowane w tożsamy sposób. Dlatego też wydaje się, że zasadę tę można uznać za wynikającą z zasady *in dubio pro tributario*, jako że wątpliwości związane z interpretowaniem pojęć używanych w ustawach podatkowych i w aktach z innych dziedzin prawa powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika żywiącego przekonanie o tożsamym interpretowaniu tego samego pojęcia w systemie prawa.

Pozostałe zasady wskazane przez B. Brzezińskiego i W. Nykiela należy uznać za ilustrujące zasadę pewności prawa podatkowego, wyprowadzoną na gruncie polskiego prawa podatkowego przez R. Mastalskiego z konstytucyjnej zasady państwa prawnego. Autor ten wskazuje ponadto związki tej zasady z uregulowaną obecnie na gruncie prawa podatkowego w art. 122 o.p. zasadą zaufania obywateli do organów władzy i administracji.⁴² Należy zauważyć, że zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, zasadę stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone, dla oceny zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami, zasadę stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli przepisy te uległy zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych oraz zasadę nieretroaktywności można postrzegać jako skonkretyzowane gwarancje realizowania ważkiej funkcji zasady pewności prawa podatkowego, za jaką należy uznać zapewnienie podatnikowi rzeczywistej możliwości planowania gospodarczego, warunkowanego między innymi przez możliwość planowania przez podatnika wysokości podatku.⁴³ Wskazane zasady, konkretyzujące zasadę pewności, gwarantują podatnikowi bezpieczeństwo prawne, polegające na pewności, że prawa podatkowe nabyte na podstawie ustawy podatkowej nie zostaną zniesione bądź ograniczone przez ustawodawcę, przyczyniają się także do racjonalizacji zachowań podatnika, zaś w aspekcie społecznym – wpływają pozytywnie na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego.⁴⁴

⁴¹ A. Mariański, *op .cit.*, s. 59.

⁴² R. Mastalski, *Orzecznictwo ...*, s. 6.

⁴³ *Ibidem*, s. 6.

⁴⁴ A. Gomułowicz, *Zasady podatkowe wczoraj i dziś*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001, s. 30, 32.

Warto zaznaczyć, że zasada pewności opodatkowania została sformułowana już w XVIII wieku przez Adama Smitha jako jedna z zasad techniki podatkowej – zdaniem myśliciela tego podatek w dobrym systemie podatkowym powinien być z góry określony.⁴⁵ Do dorobku A. Smitha odwołał się w jednym z orzeczeń dotyczących zagadnienia czasowego obowiązywania norm podatkowych w kontekście ochrony podatnika Trybunał Konstytucyjny.⁴⁶ W orzeczeniu tym Trybunał zaznaczył, że rola zasad pewności i zaufania obywateli do państwa jest szczególnie istotna w prawie daninowym, koncentruje się ono bowiem wokół ustanawiania obowiązku podatkowego, w którego zakresie władztwo państwa rysuje się wyjątkowo ostro. Na tym tle Trybunał podkreślił doniosłość stworzenia prawnych gwarancji „możliwości rozporządzania przez obywateli swoimi interesami przy uwzględnianiu obowiązku podatkowego jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego”.⁴⁷

Wypada nadmienić, że zasada pewności w prawie podatkowym jest ujmowana nie tylko w aspekcie czasowego obowiązywania norm, ale również w aspekcie źródeł prawa dotyczących zagadnień podatkowych oraz ich promulgacji. Według A. Gomulowicza zasadę pewności opodatkowania realizuje zasada wyłączności regulacji ustawowej podatku, ustanowiona w art. 217 Konstytucji, oraz obowiązek publikacji aktów z prawa podatkowego w odpowiednim dzienniku promulgacyjnym, co jest normowane – w odniesieniu do aktów prawnych należących do wszystkich dziedzin prawa – przez ustawę o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych.⁴⁸ Zagadnienia te nie dotyczą jednak ochrony podatnika na gruncie przepisów prawa podatkowego, wobec czego nie będą analizowane w niniejszym opracowaniu.

Mimo że konstrukcja prawna wskazanych w doktrynie zasad ogólnych prawa podatkowego, realizujących postulat ochrony podatnika, wyodrębnia liczne gwarancje mające na celu wzmocnienie pozycji podatnika w najbardziej newralgicznych dla niego sferach prawa podatkowego, praktyka funkcjonowania polskiego systemu podatkowego wskazuje, iż w rzeczywistości postulat ochrony podatnika nie jest realizowany. A. Mariański, przytaczając poglądy doktryny i wyniki badania przeprowadzonego w 2008 roku wśród doradców podatkowych, wskazuje, że polskie organy podatkowe stosują zasadę *in dubio pro fisco* zamiast *in dubio pro tributario*, nie jest w praktyce realizowana (zdaniem 72,54% uczestników badania) również zasada budzenia zaufania do organów podatkowych, jak wskazano w poprzednim rozdziale – mocno powiązana z zasady pewności prawa podatkowego.⁴⁹

5. Podsumowanie.

Analiza zagadnień związanych z ochroną podatnika w polskim prawie podatkowym nie prowadzi do optymistycznych wniosków. O ile w przypadku zasad-praw podatnika sama ich konstrukcja prawna w znaczący sposób odbiega na niekorzyść podatnika od modeli przyjętych

⁴⁵ A. Gomulowicz, *op. cit.*, s. 17.

⁴⁶ Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 marca 1995 roku, K 1/95.

⁴⁷ *Ibidem*.

⁴⁸ A. Gomulowicz, *op. cit.*, s. 28

⁴⁹ A. Mariański, *op. cit.*, s. 83-84.

w oparciu o te same normy konstytucyjne w innych gałęziach prawa, o tyle w przypadku zasad ogólnych prawa podatkowego, realizujących postulat ochrony podatnika, mimo sformułowania bogatego katalogu gwarancji prawnych chroniących podatnika, ich praktyczne zastosowanie jest mocno ograniczone.

Mając na względzie rozwiązania przyjęte w innych państwach, warto zauważyć, że instytucją często wykorzystywaną w celu zapewnienia podatnikowi ochrony w sferze stosowania prawa podatkowego jest karta praw podatnika. W krajach europejskich funkcjonują dwa modele kart praw podatnika – karty o charakterze deklaracji, informujące podatnika o jego prawach i standardach traktowania ze strony organów podatkowych, oraz karty o charakterze normatywnym (rozwiązanie to zostało zastosowane jak dotąd tylko w Hiszpanii), mające formę ustawy i zawierające dotychczas istniejące przepisy ochronne oraz nowe gwarancje ochrony interesów podatnika.⁵⁰ Wypada wyrazić przekonanie, że uchwalenie karty praw podatnika należałoby rozważyć również w Polsce. Nie powinno bowiem budzić wątpliwości, że z uwagi na ingerencyjny charakter prawa podatkowego i dominację interesu publicznego nad prywatnym w tej dziedzinie prawa władze publiczne w państwie prawnym powinny dążyć do stworzenia systemu, w którym podatnik byłby chroniony jak najskuteczniej.

Summary

The role of taxpayer protection in the tax law seems to be particularly important due to the nature of this branch of the law, which significantly interferes with the individual freedom. Establishment of the legal safeguards aimed at balancing the taxpayer's position against the state is considered one of the main purposes of the tax law.

In the Polish tax law two groups of the principles of taxpayer protection should be distinguished – the principles-taxpayers' rights and the general principles of the tax law, implementing the demand of taxpayer protection. The rights of the individual guaranteed by the Constitution and the international conventions, further specified in the tax law, should be considered the principles-taxpayers' rights. The way of clarification of these rights in the tax law on the background of their clarification in other branches of law indicates that the tax law provides less protection of the constitutional rights to individuals than those belonging to other branches of law. Specified in the literature, the general principles of the tax law, implementing the demand of taxpayer protection, should be recognized as a concretization of a principle *in dubio pro tributario* and a principle of certainty of the tax law, both of which protect the taxpayer in the plane of the two most sensitive areas of the tax law – the interpretation of provisions of law and their temporal validity. It seems that extensive safeguards in this area do not, however, determine practical implementation of taxpayer protection by the tax authorities.

⁵⁰ B. Szczurek, *Prawa...*, s. 11.

Key words

Taxpayer, taxpayer protection, tax law, taxpayers' rights, general principles of tax law, principle of certainty