

Bogumił Brzeziński\* 

## ZAŁOŻENIA AKSJOLOGICZNE I PODSTAWY ORGANIZACJI SYSTEMU SYGNALIZACJI W PRAWIE PODATKOWYM

**Streszczenie:** Ścisłe wywiązywanie się z obowiązków podatkowych, a zwłaszcza terminowe płacenie podatków, jest wyrazem efektywności systemu podatkowego. Ze względu na różne czynniki poziom efektywności systemów podatkowych w poszczególnych krajach jest niejednorodny. Podwyższanie tego poziomu to jedna z podstawowych dyrektyw polityki podatkowej. Służą temu różne praktyki oraz procedury organizacyjne, prawne i z zakresu psychologii społecznej. Przedmiotem artykułu jest praktyka korzystania z informacji pozyskiwanych przez administrację podatkową od sygnalistów podatkowych (w szczególności rozwinięta w Stanach Zjednoczonych) i jej ramy prawne. Omówiono także ogólne, strategiczne kwestie instytucjonalizacji praktyki korzystania z sygnalistów podatkowych.

**Słowa kluczowe:** system podatkowy, prawo podatkowe, sygnaliści podatkowi

I

Powszechne wykonywanie obowiązków podatkowych, a zwłaszcza terminowa zapłata podatków, jest wyrazem efektywności systemu podatkowego. Różne czynniki powodują, że poziom efektywności systemów podatkowych

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



Data wpływu: 19.01.2022. Data akceptacji: 28.02.2022.  
© by the author, licensee University of Lodz – Lodz University Press, Lodz, Poland. This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution license CC-BY-NC-ND 4.0 (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)

w poszczególnych krajach jest niejednolity. Podwyższanie tego poziomu jest jedną z podstawowych dyrektyw polityki podatkowej. Służą temu rozmaite zabiegi organizacyjne, prawne i z zakresu psychologii społecznej.

Zabiegi organizacyjne to przede wszystkim wprowadzanie mechanizmów ułatwiających obliczanie podatków oraz ich zapłatę, ale także mechanizmów umożliwiających skuteczny monitoring zachowań podatnika w kontekście prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych. Rosnący poziom informatyzacji systemu podatkowego odgrywa tutaj ogromną rolę.

Zabiegi prawne to budowa skutecznych instrumentów prawnych działania administracji podatkowej. Chodzi tu zarówno o instrumenty wspomnianego wyżej monitoringu, jak i zapobiegania nierekomendowanym zachowaniom podatników, a ostatecznie o instrumenty represji podatkowej, a nawet karnej.

Zabiegi psychospołeczne polegać mogą na tworzeniu sprzyjającej atmosfery wokół problematyki płacenia podatków i na poprawie społecznego wizerunku administracji podatkowej.

Kryzysy finansowe i gospodarcze (a zapewne i zdrowotne) tworzą atmosferę społecznego nacisku na powszechność opodatkowania, a zwłaszcza sprzeciw wobec uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania czy nawet tzw. agresywnego planowania podatkowego. Niekiedy społeczne oburzenie sięga poziomu społecznej niewiedzy o złożonych mechanizmach opodatkowania, międzynarodowych zobowiązaniach wynikających z zawartych umów w sprawie unikania opodatkowania czy wreszcie o tym, że obca inwestycja podmiotu niepłacącego z jakichś powodów podatków w kraju może przynieść temu krajowi znacznie więcej korzyści niż niezapłacone, także z jakichś powodów, podatki.

Odpowiedzią na społeczne nastroje, częstokroć sztucznie podsycane z przyczyn politycznych – formułowaną zresztą bez większej przykrości ze strony władz publicznych – jest rosnący rygoryzm prawa podatkowego, wyrażający się z jednej strony podwyższonym poziomem formalizmu stosunków podatkowoprawnych, a z drugiej rosnącą represyjnością systemu – i to zarówno na płaszczyźnie podatkowoprawnej, jak i karnoprawnej<sup>1</sup>. Dochodzi tutaj do rzeczy tak kuriozalnych, wręcz nonsensownych z punktu widzenia racjonalnej polityki karnej, jak obowiązujące w Polsce zagrożenie karą 25 lat pozbawienia wolności za przestępstwa podatkowe. Przykład Chin, gdzie za to samo grozi kara śmierci, wykonywana publicznie (przynajmniej

<sup>1</sup> B. Brzeziński, A. Franczak, *Sytuacja prawna sygnalistów podatkowych na przykładzie rozwiązań amerykańskich*, [w:] *Ochrona sygnalistów (osób zgłaszających nieprawidłowości)*, red. B. Baran, M. Ożóg, Warszawa 2021, s. 185.

w przeszłości) na stadionie sportowym, nie wydaje się mimo wszystko dostatecznym usprawiedliwieniem dla przepisów przyjętych w prawie polskim.

To przyzwolenie społeczne znajduje także wyraz w działaniach organizacyjnych, które jak dotąd budziły moralne wątpliwości, takich jak prowokacja (np. tzw. zakup kontrolowany) czy też system donosicielstwa podatkowego.

Donosicielstwo podatkowe znane było już w starożytności. Na przestrzeni wieków cieszyło się ono bardziej lub mniej skrywaną aprobatą władzy publicznej. Do rzadkości należały przypadki oficjalnie wyrażanej z jej strony dezaprobaty: za taki można uznać edykt cesarza Konstantyna z 313 r. n.e., zakazujący wypłacania nagród donosicielom podatkowym<sup>2</sup>.

Zasadnicza zmiana w tym zakresie, polegająca na wyraźnym wsparciu donosicieli podatkowych, nastąpiła na przełomie XX i XXI w.<sup>3</sup> Upadły wówczas moralne skrupuły wobec donosicielstwa i uzyskało ono wyraźne wsparcie ze strony władzy publicznej. To wsparcie przybiera wyraz instytucjonalny – administracja podatkowa nie tylko przyjmuje informacje o nieprawidłowościach w działaniu podatnika od osób, które powzięły o tym wiedzę i są skłonne podzielić się nią z administracją podatkową, ale także przygotowuje się organizacyjnie i prawnie do „obsługi” zarówno osobowego źródła informacji, jak i pozyskanych od niego informacji.

Zmiana klimatu społecznego wobec donosicielstwa (nie tylko podatkowego) znajduje swoje odzwierciedlenie także w sferze języka: terminy z negatywną konotacją etyczną, takie jak „donosiciel”, „denuncjator” czy „delator”, zastępowane są terminami aksjologicznie neutralnymi. W języku angielskim popularność zyskuje termin *whistleblower*, co można tłumaczyć jako „ostrzegacz”, „demaskator”, „informatorek” czy – znacznie częściej stosowany – „sygnalista”. W dalszej części artykułu posługuję się tym ostatnim terminem. Anglosaskie słowniki definiują sygnalistę jako osobę, która informuje kogoś innego lub podaje do wiadomości publicznej dotąd nieznaną informację w związku z korupcją lub wykroczeniem. Termin „sygnalista” (*whistleblower*) ma swoje źródło w praktyce angielskich policjantów, znanych jako *bobbies*, którzy w swoim czasie nie byli uzbrojeni, ale kiedy

<sup>2</sup> Zob. B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 34.

<sup>3</sup> O socjologicznych korzeniach zjawiska sygnalizacji i podobnych zachowań społecznych w kontekście historycznym zob. B. Bjørkelo, O. Madsen, *Whistleblowing and neoliberalism: Political resistance in late capitalist economy*, „Psychology & Society” 2013, vol. 5, s. 28–40.

zauważyli popełnienie przestępstwa, dmuchali w gwizdek, ostrzegając o zagrożeniu innych policjantów i ludzi będących w zasięgu jego dźwięku<sup>4</sup>.

W piśmiennictwie wskazuje się rozmaite funkcje, jakie pełni – przynajmniej potencjalnie – sygnalizacja. Ma ona promować przejrzystość relacji społecznych, uczciwość i demokrację. Ma też zapobiegać działaniom szkodliwym dla budżetu, zwłaszcza uchylaniu się od opodatkowania, a nawet praniu brudnych pieniędzy<sup>5</sup>. Inną kwestią – wymagającą, jak się wydaje, badań empirycznych – jest to, czy te funkcje są rzeczywiście realizowane.

Jeśli przyjąć – a co do tego w dyskursie publicznym nie ma współcześnie raczej wątpliwości – że sygnalizacja dopuszczalna jest także w sferze opodatkowania, to pojawiają się tutaj specyficzne problemy, domagające się analizy, a w dalszej perspektywie także rozwiązania. Pierwszym problemem jest strategiczna kwestia reżimu ochrony sygnalistów, sprowadzająca się do pytania, czy właściwy i wystarczający jest reżim ogólny, stosowany dla sygnalizacji także w innych dziedzinach życia społecznego (ochrona zdrowia, przetargi publiczne czy prawa pracownicze), czy też bardziej zasadne jest tworzenie odrębnego reżimu prawnego ochrony sygnalistów podatkowych.

Zarówno rozważania w piśmiennictwie, jak i rozwiązania systemowe zdążają ku temu drugiemu sposobowi regulacji prawnej. Tłumaczy się to z jednej strony pewną odrębnością i cechami specyficznymi prawa podatkowego (wielokrotnie powtarzana w piśmiennictwie amerykańskim fraza *tax law is different*), a z drugiej tym, że rozwiązania prawne dotyczące sygnalistów podatkowych wymagają względnie rozbudowanych regulacji dotyczących pieniężnych gratyfikacji dla sygnalistów, co w wypadku sygnalizacji dotyczących innych sfer życia społecznego nie wchodzi raczej w grę.

Stworzenie odrębnego systemu prawnego sygnalizacji podatkowej wiąże się także z trudnością oceny przez sygnalistę sytuacji prawnej adekwatnej do stanu faktycznego, uznanego przez niego za niewłaściwy. Stąd np. postulaty ochrony sygnalisty także w tym przypadku, gdy podaje on jedynie fakty, bez ich kwalifikacji prawnej albo też błędnie interpretując prawo. Pojawia się tutaj zwiększone ryzyko, że akty sygnalizacji będą mieć miejsce w odniesieniu do sytuacji, w których zachowanie podatnika nie narusza prawa podatkowego. Sygnaliści mogą kierować się względami moralnymi czy też etycznymi, które w prawie podatkowym nie mają bezpośrednio zakorzenienia. Taka sygnalizacja nie wywierałaby oczywiście skutku

<sup>4</sup> Zob. R. West, J. Skarbnik, F. Brunetti, *A Primer for Tax Whistleblowers*, „Taxes – The Tax Magazine” 2012, no. 4, s. 27.

<sup>5</sup> A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters – Not Public Enemies*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5, s. 424.

podatkowego, ale pojawiałyby się groźba wyrządzenia szkody w wizerunku podatnika (a tym samym odpowiedzialności sygnalisty) oraz powstawałby problem zasadności ochrony sygnalisty w takich sytuacjach.

Drugim strategicznym problemem, jaki się tutaj rysuje, jest kwestia zakresu instytucjonalizacji działalności sygnalistów. W odniesieniu do sfery podatkowej instytucjonalizacja sygnalizacji w wyżej przyjętym rozumieniu ma miejsce na trzech płaszczyznach.

Pierwsza, częstokroć uznawana za najważniejszą, to płaszczyzna ochrony prawnej sygnalistów. Ta ochrona może realizować się w ramach reżimu ogólnego, właściwego dla wielu sfer społecznego zagrożenia (korupcja, terroryzm, ochrona środowiska etc.), ale może też być zorganizowana w sposób odrębny dla spraw podatkowych. Wątek ochrony sygnalisty pojawia się tu też w kontekście ewentualnego niedotrzymania przez administrację podatkową warunków, na jakich sygnalizacja została złożona (np. warunku anonimowości sygnalisty wobec osób trzecich).

Druga płaszczyzna to zasady wynagradzania sygnalistów podatkowych. W szerszym ujęciu obejmuje to także zasady rozstrzygania sporów między sygnalistami a państwem o zasadność przyznania czy też wysokość wynagrodzenia za złożenie sygnalizacji. Tutaj dosyć nieoczekiwanie pojawia się wątek ochrony sygnalisty przed zaniżaniem czy też nieuzasadnioną odmową ze strony administracji podatkowej wypłacenia należnej mu gratyfikacji pieniężnej.

Trzecia płaszczyzna to obszar przedsięwzięć natury organizacyjnej, podejmowanych przez państwo w celu stymulacji ruchu sygnalistów. Można tutaj wskazać tworzenie: programów wspierania sygnalistów, procedur zgłaszania sygnałów o nieprawidłowościach, formularzy zgłoszeń sygnalizacyjnych i zasad postępowania z nimi przez administrację podatkową, a nawet sposobu postępowania w sytuacjach sporu dotyczącego istotności zgłoszenia sygnalizacyjnego. Tworzone są nawet specjalne instytucje w ramach struktur aparatu podatkowego dla „obsługi” sygnalistów i materiału, który oni dostarczają.

## II

W państwach zachodnich najbardziej dojrzałe rozwiązania prawne z zakresu wszystkich trzech płaszczyzn mają Stany Zjednoczone. Pierwsze regulacje prawne dotyczące sygnalistów podatkowych (a ściślej – tworzące możliwość ich wynagradzania) pojawiły się w tym kraju już w 1867 r.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Zob. R. West, J. Skarbnik, F. Brunetti, *A Primer...*, s. 27.

Trzeba przy tym podkreślić, że co prawda obecne rozwiązania prawne obowiązują w Stanach Zjednoczonych od 2019 r., ale kraj ten ma wieloletnie doświadczenie z programami wspierania sygnalistów podatkowych<sup>7</sup>. Rezultaty tych programów poddawane były wnikliwej analizie zarówno przez Federalną Służbę Podatkową (IRS), jak i przez autorów zainteresowanych tym zagadnieniem. Obecnie obowiązujący system jest więc „sumą” względnie bogatych doświadczeń zgromadzonych w poprzednich dziesięcioleciach. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest sporej objętości literatura poświęcona organizacji i funkcjonowaniu sygnalizacji w tym kraju<sup>8</sup>. W Stanach Zjednoczonych zaczątki ochrony prawnej sygnalistów pojawiły się w latach sześćdziesiątych XX w.<sup>9</sup> Inne państwa również mają systemy wspierania sygnalistów – z zasady mniej rozwinięte i dysponujące mniej kompleksowymi rozwiązaniami prawnymi w tym zakresie.

Współcześnie status prawny sygnalistów podatkowych ukształtował Taxpayer First Act (TFA) z 1 lipca 2019 r.<sup>10</sup> Postanowienia tej ustawy włączone zostały do Internal Revenue Code (Federalnego Kodeksu Podatkowego). Przepisy TFA, zabezpieczające sygnalistów podatkowych, wzorowane są na przepisach dotyczących ochrony sygnalistów zawartych w ustawach Sarbanes-Oxley Act i False Claims Act. Te przepisy warto w sposób skrótowy przybliżyć, gdyż stanowią najbardziej kompleksowy i „dopracowany” system sygnalizacji w sprawach podatkowych na świecie.

Paragraf 7623(a) Internal Revenue Code stanowi, że Federalna Służba Podatkowa jest zobowiązana do gratyfikacji sygnalistów podatkowych w kwotach nie niższych niż 15% i nie wyższych niż 30% wpływów ze zgromadzonych w wyniku ich sygnalizacji środków pochodzących z oszustw podatkowych. Kwota ta ma charakter dyskrecjonalny, a decyzja w tym zakresie nie podlega weryfikacji w drodze sądowej. Górny limit nagród

<sup>7</sup> Stan spraw w Stanach Zjednoczonych Ameryki Północnej referuję dalej za: B. Brzeziński, A. Franczak, *Sytuacja prawna sygnalistów podatkowych...*, s. 187 i nast.

<sup>8</sup> Zob. np. E. Morse, *Whistleblowers and Tax Enforcement: Using Inside Information to Close the „Tax Gap”*, „Akron Law Journal” 2009, vol. 24, no. 1, s. 1 i nast.; K. Davis-Nowemack, S. Webber, *Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds*, „Virginia Tax Review” 2012, vol. 32, s. 77 i nast., <https://doi.org/10.2139/ssrn.1967699>; J. Coder, *Clash for Cash: The Conflict over Tax Whistleblower Contracts*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59, s. 409 i nast.

<sup>9</sup> A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters...*, s. 422.

<sup>10</sup> Podobne akty wydają także legislatury stanowe – zob. W. Comiskey, *New York’s Voluntary Disclosure and Compliance Program Strikes Gold*, „State Tax Notes” 2009, vol. 28, no. 9, s. 669.

wynosi obecnie 10 mln USD (wcześniej limit nie występował<sup>11</sup>), a przychód z tego tytułu podlega opodatkowaniu federalnym podatkiem dochodowym.

Taxpayer First Act określa warunki przyznawania gratyfikacji sygnalistom. Są to (kumulatywnie): dostarczenie wskazówek, na podstawie których IRS podjęła działania w zamiarze restytucji niezapłaconych podatków; niezapłacona kwota podatku (razem z „pochodnymi”, takimi jak odsetki za zwłokę, nałożone kary pieniężne etc.), przekraczająca 2 mln USD (a wypadku gdy podatnik jest osobą fizyczną – przychód przekraczający 200 tys. USD w co najmniej jednym z lat podatkowych) i wreszcie niezapłacone podatki wraz z „pochodnymi”, które zostały efektywnie odzyskane przez IRS.

Możliwa jest odmowa wypłaty wynagrodzenia w sytuacji, gdy informatorem jest osoba, która zaplanowała bądź nawet zainicjowała działania (podżeganie, współsprawstwo, prowokacja etc.) powodujące wcześniejszą utratę dochodów podatkowych, a także w wypadku, gdy donos oparty był na materiałach publicznie dostępnych (proces sądowy, media, audyt etc.).

Ochrona prawna amerykańskich sygnalistów podatkowych jest względnie szeroka – dotyczy ona nie tylko złożenia informacji do IRS, ale także działań ujawniających nieprawidłowości podejmowanych przez nich w ramach instytucji czy firmy, w której pracują. Taxpayer First Act wymienia rodzaje działań sygnalistów podlegające ochronie. Mogą one polegać na:

- 1) przekazywaniu organowi nadzorcemu (administracji podatkowej, prokuraturze, nadzorowi finansowemu etc.) informacji dotyczących niezapłaconego podatku lub wszelkich innych działań, które pracownik może w uzasadniony sposób uznać za naruszenie przepisów dotyczących opodatkowania dochodów lub jakichkolwiek przepisów prawa federalnego dotyczących zwalczania oszustw podatkowych;
- 2) udziale w wewnętrznym (tj. toczącym się wewnątrz firmy) dochodzeniu w sprawie oszustw podatkowych lub innych naruszeń przepisów dotyczących opodatkowania dochodów;
- 3) zgłaszaniu oszustw podatkowych lub innych naruszeń wewnętrznych przepisów dotyczących opodatkowania dochodów organom administracji podatkowej;

<sup>11</sup> W literaturze szeroko omawiany jest przypadek B. Birkenfelda, byłego pracownika szwajcarskiego Banku USB, który we wrześniu 2012 r. otrzymał czek na kwotę 104 mln dolarów za przekazanie IRS informacji o pomocy udzielanej amerykańskim klientom banku przez tenże bank, mającej na celu ukrywanie dochodów w rajach podatkowych. Zob. np. D. Ventry Jr., *Not Just Whistling Dixie: The Case for Tax Whistleblowers in the States*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59, s. 425.

- 4) uczestniczeniu w jakiegokolwiek czynności administracyjnej lub sądowej podjętej przez IRS, dotyczącej domniemanego niezapłacenia podatku lub jakiegokolwiek naruszenia przepisów dotyczących opodatkowania dochodów, lub jakiegokolwiek przepisu prawa federalnego dotyczącego oszustw podatkowych.

Ochrona informatorów w świetle przepisów nie ogranicza się do ujawnienia faktycznych oszustw podatkowych. Chroniony jest także sygnalista podejmujący działania w sprawie, w której ostatecznie nie stwierdzono żadnych uchybień podatnika. Sygnalista musi jednak wykazać, że miał obiektywnie uzasadnione przekonanie, iż ujawnione zachowanie stanowiło naruszenie federalnych przepisów podatkowych lub innych federalnych przepisów dotyczących oszustw podatkowych, które ocenia się na podstawie wiedzy dostępnej rozsądnej osobie w okolicznościach wynikających z posiadanego doświadczenia.

Chroniona prawem sygnalizacja to raportowanie przypadków komplikowania systemu rozliczeń w stosunkach gospodarczych ponad potrzebę, w celu zamaskowania dochodu podlegającego opodatkowaniu, dokonywania nieuzasadnionych odliczeń wydatków od dochodu brutto, prowadzenia podwójnej księgowości, fałszowania dokumentów mających znaczenie dla opodatkowania, odliczania wydatków osobistych od dochodu brutto pod pozorem ich użyteczności gospodarczej oraz zaniżania lub nieraportowania dochodów.

Ochrona sygnalistów to przede wszystkim seria zakazów dotyczących działań dotkliwych wobec nich, mogących być uznanymi za motywowane zemstą czy odwetem, ale co do zasady – w kontekście stosunków prawnych, jakie tworzą – niezabronionych (np. wypowiedzenie umowy o pracę).

Ustawa Taxpayer First Act wprowadziła także korzystne dla sygnalistów reguły dowodzenia w sprawach o przeciwdziałanie szykanom wobec nich. Przewiduje też wiele środków rekompensujących dolegliwości, jakie pracodawca wyrządził pracownikowi, takich jak przywrócenie osoby zwolnionej do pracy, obowiązek zapłaty podwójnego wynagrodzenia za czas zwolnienia z pracy wraz z odsetkami, a ponadto rekompensata za straty moralne (utrata prestiżu, reputacji, obniżenie samooceny, stres emocjonalny itp.) oraz zwrot opłat adwokackich, kosztów postępowania sądowego i honorariów biegłych (w sytuacji gdy powoływano ich w procesie na wniosek powoda).

Termin przedawnienia roszczenia dotyczącego usunięcia skutków działań opresyjnych czy odwetowych wobec sygnalisty wynosi 180 dni od daty



pierwszego powzięcia przez pracownika wiedzy o działaniu niepożądanym. Istnieje specjalna procedura dochodzenia roszczeń z tego tytułu, a sprawa – niezafatwiona w trybie administracyjnym – może trafić do rozpatrzenia przed ławą przysięgłych okręgowego sądu federalnego.

Obecne przepisy zapewniają sygnalistom możliwość uzyskiwania informacji o biegu sprawy zainicjowanej zgłoszeniem. Utworzono także specjalny organ do spraw sygnalizacji w ramach administracji podatkowej – IRS Whistleblowers Office.

Taxpayer First Act udoskonala również program promocji informato-  
rów, upoważniając IRS do komunikowania się z nimi podczas procedowa-  
nia treści ich zgłoszeń, a jednocześnie chroniąc prywatność podatników  
i rozszerzając przepisy antyodwetowe na tych sygnalistów IRS, którzy ko-  
rzystają z uprawnień przyznanych innymi przepisami.

### III

*Whistleblowing* nie jest wyłącznie amerykańską specjalnością. Przykła-  
dowo: w Australii pierwsze regulacje prawne dotyczące sygnalistów podat-  
kowych pojawiły się w 1953 r. Reforma ich sytuacji prawnej miała miejsce  
w 2019 r., a jej celem było – najogólniej – wzmocnienie pozycji prawnej  
sygnalistów. W poprzedzającej zmiany dyskusji zwracano uwagę w sposób  
szczególny na takie kwestie, jak rodzaje sygnalizacji zasługujące na ochro-  
nę, warunki prawne otrzymania statusu sygnalisty, środki prawne ochrony  
sygnalistów (w tym także środki ochrony przed roszczeniami ze strony „po-  
szkodowanych” sygnalizacją firm etc.)<sup>12</sup>.

Patrząc na regulacje prawne dotyczące sygnalistów podatkowych, a tak-  
że śledząc dyskusję, która w związku z tym fenomenem toczy się w litera-  
turze zagranicznej, można zidentyfikować wiele problemów, które w prak-  
tyce rozwiązywane są w najrozmaitszy sposób, albo też – na razie – nie  
znalazły rozwiązania. Kluczową ideą jest tutaj ochrona sygnalistów dzia-  
łających w interesie publicznym, ujawniających praktyki szkodliwe dla  
państwa, w szczególności wówczas, gdy powodują one znaczące ubytki  
w dochodach publicznych<sup>13</sup>.

<sup>12</sup> K. Sadiq, *Tax and Whistle-Blower Protection: Part of a Commitment to Tackling Tax Misconduct in Australia*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5, s. 429.

<sup>13</sup> D. Gutmann, *The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5, s. 427.

Z pewnością istnieje immanentna sprzeczność między podstawową ideą sygnalizacji, jaką jest działanie z pobudek obywatelskich, a powszechną praktyką finansowej gratyfikacji sygnalistów<sup>14</sup>. Może to być odbierane jako wyraz co najmniej niewiary ze strony władzy publicznej i w obywatelskość, i w szlachetne, oparte na wierze w potrzebę ochrony dobra wspólnego pobudki działania sygnalistów. Skutki finansowe tego mechanizmu są *per saldo* dodatnie (a w każdym razie nie ma wiadomości o tym, aby jakieś państwo do tego procederu dopłacało). Otwarte pozostaje natomiast pytanie o skutki działania instytucji sygnalizacji dla morale społeczeństwa i nastawień zakładających wzrost zaufania zarówno w relacjach między obywatelami z jednej strony a obywatelami i władzą publiczną z drugiej. To ostatnie ma też swoją wartość nie tylko etyczną, ale i gospodarczą<sup>15</sup>.

Jak zauważa D. Gutmann, działanie w interesie publicznym nie usprawiedliwia finansowej gratyfikacji sygnalistów, a co najwyżej pozwala oceniać tę praktykę jako moralnie wątpliwą. Można przy tym zakładać, że im bardziej atrakcyjna finansowo jest sygnalizacja, tym częściej należy oczekiwać aktów sygnalizacji merytorycznie bezzasadnych<sup>16</sup>. Z badań empirycznych prowadzonych w Stanach Zjednoczonych wynika, że 87% indywidualnych respondentów aprobeuje ideę gratyfikacji sygnalistów. Dużo mniejszy entuzjazm w tej mierze wykazują podmioty korporacyjne<sup>17</sup>.

Problem negatywnych konsekwencji dla pokoju społecznego i wzrostu podejrzliwości, nieufności oraz obaw wzbudzanych działalnością sygnalizacyjną jest dostrzegany nie tylko w literaturze przedmiotu, ale także przez

<sup>14</sup> Obszerne analizy na ten temat znajdują się w pracy zbiorowej *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, pod red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin. Zob. w szczególności J. Austin, *To Reward or Not to Reward. A Cross-Jurisdictional Comparison of the Reasons Why Securities Regulators Have Adopted or Rejected Policies to Pay Whistleblower*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, s. 65 i nast., [https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0\\_3](https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_3); V. Brand, *The Ethics of Corporate Whistleblowing Rewards*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, s. 37 i nast., [https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0\\_2](https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_2); K. Jull, *Paid Whistleblowers and Paid Compliance Programs: Opposite Sides of the Same Coin*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, s. 99 i nast., [https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0\\_4](https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_4)

<sup>15</sup> Brak zaufania do władzy publicznej uznawany jest współcześnie za podstawowy czynnik niskiego poziomu inwestycji prywatnych w Polsce.

<sup>16</sup> D. Gutmann, *The Difficulty in Establishing...*, s. 428.

<sup>17</sup> Zob. J. Austin, *To Reward or Not to Reward...*, s. 87 i podane tam źródła.

prawodawcę. Przykładowo: w Stanach Zjednoczonych czynione są starania w kierunku „odpersonalizowania” sygnalizacji przez ustanawianie progu finansowego, jaki „osiągnąć” powinien podmiot, wobec którego dokonanie sygnalizacji jest możliwe. Przyjęto tam – przypomnijmy – rozwiązanie, że sygnalizacja może mieć miejsce tylko wówczas, gdy niezapłacona kwota podatku (razem z „pochodnymi”, takimi jak odsetki za zwłokę, nałożone kary pieniężne etc.) przekracza 2 mln USD, a w przypadku gdy podatnik jest osobą fizyczną – gdy przychód przekracza 200 tys. USD co najmniej w jednym z lat podatkowych. Chodzi więc o to, aby plaga sygnalizacji nie podkopywała więzi społecznych, a sama sygnalizacja ograniczała się do uchybień o znaczącej skali finansowej.

Wydaje się, że te starania mają wątpliwą podstawę prakseologiczną, a może nawet i aksjologiczną. Po pierwsze, wysokość „progu” sygnalizacji nie jest – jak na warunki amerykańskie – oszałamiająco wysoka. Po drugie, trudno wymagać od sygnalisty, aby miał wgląd w finanse określonego podatnika i odpowiedzialnie rozważał wysokość kwoty niezapłaconego podatku wraz z odsetkami, a nawet karami pieniężnymi. Po trzecie, można sądzić, że administracja podatkowa skorzysta z donosu podatkowego (bo formalnie nie będzie to sygnalizacja) i – już na własną rękę – zainteresuje się podatnikiem, którego dotyczy niezapłacona jakoby kwota podatku. Problem jest więc nadal otwarty.

Dylemat sprzeczności między przesłaniem moralnym (działanie w interesie publicznym) a zachętami finansowymi kierowanymi do sygnalistów próbuje się niekiedy rozwiązywać metodami sztafażu słownego. Przykładowo: we Francji ochrona sygnalistów-pracowników uwarunkowana jest bezinteresownością działania sygnalisty. Aby ten warunek *de nomine* spełnić, przewidziano gratyfikacje finansowe dla sygnalistów, którzy przekażą nieanonimowo ważne i szczegółowe informacje o potencjalnym oszustwie podatkowym, z tym że wynagrodzenie jest tu jednak prezentowane jako rekompensata za ryzyko, jakie ponosi sygnalista zgłaszający nieprawidłowość. Ma to uprawomocnić ideowe założenie bezinteresowności samej sygnalizacji<sup>18</sup>.

Kolejną kwestią do rozważenia jest sprzeczność między rosnącym entuzjazmem władzy publicznej dla wspierania sygnalistów a płynącym stąd zagrożeniem dla podmiotów gospodarczych, polegającym na potencjalnych szkodach, jakie zachęceni do aktywności sygnaliści mogą wyrządzać ich interesom przez nieuzasadnione pomówienia o działalność niezgodną

<sup>18</sup> D. Gutmann, *The Difficulty in Establishing...*, s. 428.

z prawem. Sygnalizacja – i to niezależnie od tego, czy jest zasadna – w każdym wypadku stygmatyzuje tego, kogo dotyczy. Rozprzeźnienie się informacji o „kłopotach podatkowych” przedsiębiorcy może w istotny sposób zakłócić jego funkcjonowanie w otoczeniu gospodarczym. Jeżeli sygnalizacja okaże się bezzasadna, to powstaje problem odpowiedzialności za szkody z tym związane. Trafnie w związku z tym wskazuje D. Gutmann, że istotnym problemem praktycznym jest wyważenie interesów, tj. potrzeby ochrony sygnalistów podatkowych z jednej strony i potrzeby ochrony biznesu z drugiej<sup>19</sup>. Można zastanawiać się nad odpowiedzialnością sygnalisty, ale także nad odpowiedzialnością państwa, które zorganizowało system sygnalizacji. Ten problem nie jest prosty i czeka na swoje rozwiązanie.

Rozważenia wymaga więc podnoszona wyżej kwestia wyważenia interesu publicznego i bezpieczeństwa prawnego podmiotów gospodarczych. Możliwość rozwiązania rysującego się tu dylematu sugeruje D. Gutmann, który uważa, że sygnalizacja z zasady powinna być ograniczona do czynów karalnych, przy czym ochrona sygnalisty powinna działać niezależnie od tego, czy stan faktyczny, po jego zbadaniu, uzasadniałby zarzut popełnienia przestępstwa, czy też nie<sup>20</sup>. Dostrzega on jednak dalsze problemy z tym związane, takie np. jak ten, czy przekonanie sygnalisty, że zachowanie podatnika spełnia kryteria działania przestępczego, jest wystarczające. Jeśli powszechnie akceptowany jest pogląd, że tylko działający w dobrej wierze sygnaliści zasługują na ochronę, to pojawia się pytanie, jak obalić domniemanie działania sygnalisty w dobrej wierze. Przy tym prawidłowa ocena strategii planowania podatkowego przez sygnalistę (np. pracownika korporacji) jest z samej zasady wątpliwa.

Negatywnym skutkiem pochopnych oskarżeń mają zapobiegać odpowiednio ukształtowane procedury. Przykładowo: we Francji procedura obowiązująca przy sygnalizacji jest wielostopniowa (a tylko jej przestrzeganie daje ochronę sygnaliście). Upublicznienie informacji wrażliwych dotyczących podatnika jest tam dopuszczalne wówczas, gdy inne mechanizmy sygnalizacji zawiodą<sup>21</sup>.

Jeszcze inną kwestią jest sprzeczność między postulatem jawności sygnalizacji i jawności osoby jej autora jako wyrazu moralności publicznej (działanie „z otwartą przyłbicą” na rzecz dobra publicznego) a postulatem działania sygnalisty w ukryciu wobec osób trzecich, zwłaszcza

<sup>19</sup> Ibidem, s. 427.

<sup>20</sup> Ibidem.

<sup>21</sup> Ibidem, s. 428.

pracodawcy-podatnika (wymóg komfortu psychicznego i poczucia bezpieczeństwa sygnalisty). Sygnaliści na ogół nie są zainteresowani ujawnianiem swojej tożsamości, zwłaszcza gdy są pracownikami podatnika, któremu zarzucają nierzetelność w sprawach podatkowych. Presja i groźba odwetu na sygnaliście wydają się podstawowymi przeszkodami w rozwoju sygnalizacji.

W publikacjach poświęconych problematyce ochrony sygnalistów znaleźć można imponujący katalog możliwych środków odwetowych. Mogą to być przykładowo takie działania, jak:

- 1) zwalnianie z pracy;
- 2) degradacja w hierarchii struktur pracowniczych;
- 3) pomijanie przy zatrudnieniu w tzw. nadgodzinach;
- 4) bezzasadne stosowanie wobec pracownika środków dyscyplinarnych;
- 5) pomijanie przy przyznawaniu nagród;
- 6) odmowa przedłużenia umowy o pracę;
- 7) zastraszanie lub nękanie;
- 8) kierowanie do prac o podwyższonym ryzyku wypadkowym;
- 9) zmiana stanowiska pracy na mniej perspektywiczne z punktu widzenia możliwości awansu;
- 10) blokowanie możliwości awansu przez wykluczenie z programów szkoleniowych;
- 11) zmniejszenie wysokości wynagrodzenia bądź zakresu godzinowego zatrudnienia;
- 12) delegowanie do innych miejscowości, powodujące istotne perturbacje w relacjach osobistych i rodzinnych;
- 13) mobbing;
- 14) umieszczanie pracowników-sygnalistów na „czarnych listach”, co utrudnia znalezienie zatrudnienia przez sygnalistę w innych firmach.

Pojawiają się też problemy natury funkcjonalnej, gdy chodzi o bieg klasycznych postępowań podatkowych wszczynanych z urzędu przez administrację podatkową z jednej strony i postępowań wszczynanych na skutek aktywności sygnalistów z drugiej. W piśmiennictwie wskazuje się sytuacje – najprawdopodobniej nie tylko hipotetyczne – w których system sygnalizacji i gratyfikacje dla sygnalistów przyznawane w ramach tego systemu mogą zniechęcać pracowników przesłuchiwanym w standardowych procedurach podatkowych do podawania znanych im faktów nieobojętnych dla opodatkowania<sup>22</sup>. Pracownik kontrolowanej firmy niekoniecznie będzie

---

<sup>22</sup> Ibidem.

skłonny współpracować z organami kontrolnymi, zwłaszcza gdy zorientuje się w trakcie przesłuchania, że ma dostęp do wiadomości, które może z powodzeniem „sprzedać” (i to dosłownie) w procedurze sygnalizacyjnej.

Kolejnym problemem wartym rozważenia jest sposób ustalania gratyfikacji bądź to jako ułamek (procentu) kwot odzyskanych należności podatkowych, bądź to oparcia jej wysokości na wadze sprawy – nie tylko finansowej (trudność w zdobyciu informacji objętych sygnalizacją, precedensowość wykrytego mechanizmu oszustw podatkowych, podjęte ryzyko osobiste negatywnych dla sygnalisty działań ze strony podatnika etc.). Oba te modelowe rozwiązania mają swoje wady i zalety. Stąd biorą się prawdopodobnie próby znalezienia rozwiązań kompromisowych, mających pogodzić te modele. Dobrym przykładem może tu być rozwiązanie przyjęte w Stanach Zjednoczonych, gdzie, o czym była wyżej mowa, wysokość honorarium waha się w granicach procentowych „widełek” – od 15% do 30% podstawy obliczenia. Gwarantuje to sygnalistom określone minimalne honorarium, a jednocześnie pozwala administracji podatkowej na „docenienie” ponadprzeciętnego wysiłku oraz ryzyka ze strony sygnalisty przez zastosowanie stawki wyższej niż minimalna. Ponieważ te czynniki z natury rzeczy są słabo mierzalne, decyzje administracji podatkowej w odniesieniu do tej kwestii są niezaskarżalne (uznanie administracyjne).

Kolejna kwestia dotyczy podstawy obliczania honorariów należnych sygnalistom w sprawach podatkowych. Trzeba na wstępie zaznaczyć, że na świecie z reguły przyjmuje się obliczanie honorariów nie od kwoty „utrąconej” przez budżet na skutek nierzetelnych, a wykrytych przez sygnalistę działań podatników, ale od kwoty „odzyskanej” przez administrację podatkową, działającą na podstawie wiedzy, jakiej dostarczył sygnalista. To rozwiązanie można co do zasady akceptować, ale nie sposób nie zauważyć, że mechanizm ten niepokojąco przypomina podział łupów charakterystyczny dla wojen średniowiecznych feudałów. Poza tym wysokość honorarium odrywa się od poziomu nakładów pracy oraz ryzyka ponoszonego przez sygnalistę, a staje się wypadkową sprawności restytucyjnych działań administracji podatkowej, a nawet – w pewnych wypadkach – sprawności nierzetelnego podatnika w bronieniu się przed tymi ostatnimi działaniami.

Z kwestią przyjęcia określonej koncepcji podstawy obliczenia honorarium sygnalisty wiąże się decyzja co do tego, czy za tę podstawę przyjmując należy odzyskaną kwotę podatku, czy też ogólną kwotę przysporzenia na rzecz państwa (odsetki, kary pieniężne, koszty postępowania podatkowego i egzekucyjnego obciążające podatnika etc.). W kontekście finansowym

(wydatków publicznych na honoraria sygnalistów) nie ma to większego znaczenia, gdyż można to regulować, utrzymując określony balans między szerszą lub węższą podstawą obliczenia honorarium z jednej strony a wyższą lub niższą stawką procentową z drugiej. Ma to jednak znaczenie w indywidualnym przypadku, gdyż z taką samą kwotą niezapłaconego podatku wiązać się będzie wyższa lub niższa podstawa obliczenia honorarium w zależności od tego, jak „zaawansowany” będzie bieg odsetek za zwłokę. Wątpliwości etyczne budzić może także wliczanie do podstawy obliczenia honorarium ewentualnych kar wymierzonych nierzetelnemu podatnikowi.

Prawodawca, tworząc ramy instytucjonalne sygnalizacji w systemie prawa podatkowego, powinien przesądzić jeszcze inne kwestie. Pierwsza sprowadza się do pytania, czy osoba uczestnicząca w prowadzeniu bądź przygotowywaniu działań niezgodnych z prawem, która następnie składa sygnalizację ujawniającą władzom podatkowym takie działania, może być nagradzana finansowo (skruszony współnik przestępstwa, prowokator itp.). Druga związana jest z pytaniem, czy sygnalizacja jest skuteczna (i gratyfikacja należna) tylko w takim wypadku, gdy pracownik-sygnalista wszedł w posiadanie relewantnych dla sygnalizacji informacji drogą legalną, czy też także wtedy, kiedy pozyskał informacje nielegalnie (np. bezprawnie łamiąc zabezpieczenia szyfrujące dane).

Znane są krajowe rozwiązania prawne, które wykluczają tę drugą możliwość. Przykładowo: w Szwajcarii karalna jest sygnalizacja oparta na danych poufnych, do których sygnalista nie miał legalnego dostępu<sup>23</sup>.

Ostatnim z istotnych problemów tutaj poruszanych jest dyskrekcja działania sygnalistów. Najczęściej wymaga się sygnalizacji nieanonimowej, ale otwartą kwestią pozostaje utrzymanie przez administrację podatkową w dyskrekcji informacji o osobie sygnalisty wobec tych, których działań sygnalizacja dotyczy. Panuje dosyć powszechny pogląd co do tego, że anonimowość sygnalistów jest rzeczą pożądaną, chociaż powstają wątpliwości, czy powinno dotyczyć to też sygnałów bezzasadnych, podyktowanych raczej niechęcią sygnalisty do innej osoby niż troską o dobro wspólne. To samo dotyczy sytuacji, w których sygnalizacja jest co prawda zasadna, ale osoba ją składająca nie staje się przez to sygnalistą w rozumieniu prawa, gdyż nie spełnia określonych przez to prawo warunków (np. sygnalizacja dotyczy kwestii zbyt błażej, co może wyłączać ochronę prawną osoby ją

<sup>23</sup> I. Cordero, *La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales*, „INDret” 2015, no. 6, s. 4.

składającej). Nie sposób nie dostrzec tego, że anonimowość zachęca do aktywności potencjalnych sygnalistów, ale może też aktywizować ludzi działających z niskich pobudek i bez merytorycznego uzasadnienia. W literaturze formułuje się kryterium działania w dobrej wierze jako warunek ochrony prywatności sygnalisty<sup>24</sup>, ale ostrość tego konceptu prawnego oraz jego operacyjna przydatność pozostawiają wiele do życzenia.

## IV

W piśmiennictwie zwraca się uwagę na to, że instytucja sygnalisty spotyka się z lepszym odbiorem społecznym w krajach o stabilnych systemach politycznych. Natomiast obdarzana jest ona dużą dozą nieufności w Europie kontynentalnej, gdzie żyje jeszcze pamięć o dyktatorskich i totalitarnych reżimach XX w.<sup>25</sup>

Niemniej jednak ogólne nastawienie społeczne coraz bardziej sprzyja postrzeganiu sygnalizacji jako aktywności moralnie obojętnej, a nawet aksjologicznie uzasadnionej ideą dobra wspólnego. Wiąże się to niewątpliwie z upublicznianiem rzeczywistych czy też niekiedy urojonych przypadków naruszania idei sprawiedliwego opodatkowania, zwłaszcza gdy chodzi o duże firmy zagraniczne. Bez znaczenia jest przy tym to, że nie płacą one podatków zazwyczaj legalnie, wykorzystując luki w prawie bądź specjalnie stworzone dla tej kategorii firm (jako forma zachęty inwestycyjnej) korzystne rozwiązania. Wskazywanie „wroga podatkowego” (najlepiej zewnętrznego) to jeden z najtańszych sposobów kanalizowania nastrojów społecznych. I właśnie na gruncie tak stymulowanych nastrojów społecznych rośnie przyzwolenie na donosicielstwo czy też inaczej – sygnalizację nieprawidłowości dotyczących spraw podatkowych.

Europejskie nastroje, nastawienia i praktykę w zakresie sygnalizacji bardzo dobrze oddaje Raport Komisji Europejskiej oparty na ankiecie, na którą odpowiedziało 5707 respondentów. Nie wchodząc w szczegóły, warto odnotować to, że ochronę osób sygnalizujących przypadki unikania i uchylania się od opodatkowania uznało za korzystną 84% respondentów – osób fizycznych oraz 68% respondentów – organizacji. Dosyć powszechnie aprobowano ochronę sygnalistów-pracowników przed zwolnieniami, zapewnienie godziwych odszkodowań w związku z ewentualnymi

<sup>24</sup> A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters...*, s. 424.

<sup>25</sup> *Ibidem*, s. 423.



szkodami wyrządzonymi przez podmioty, których sygnalizacja dotyczyła, ale dostrzegano także potrzebę sprecyzowania pojęcia „zagrożenie interesu publicznego” jako przesłanki konstytuującej sygnalizację w sensie prawnym oraz przyjęcie możliwie szerokiej definicji terminu „sygnalista”<sup>26</sup>.

Zastrzeżenia budzić może możliwość rozciągnięcia instytucji sygnalizacji na obszary określane jako unikanie opodatkowania czy agresywne planowanie podatkowe. Wyrażane jest przekonanie, że mogłoby to wprowadzać niepewność do gospodarki i potencjalnie naruszać prawa podatnika<sup>27</sup>. Nie można też nie dostrzegać tego, że współcześnie państwa mają dość skuteczne narzędzia działania i w tych sferach stosunków podatkowoprawnych. W piśmiennictwie nie wyklucza się co prawda objęcia sygnalizacją tej sfery zjawisk, ale postuluje się ograniczenie ochrony do tych przypadków, w których sygnalista byłby w stanie wykazać posiadanie w sposób przekonujący wiedzy o ewentualnym przypadku unikania opodatkowania<sup>28</sup>. Proponuje się przy tym, bardzo już sofistycznie, aby w wypadku kontaktów finansowych firmy z „jurysdykcjami niewspółpracującymi” zwolnić sygnalistę z obowiązku posiadania szczegółowej wiedzy o sensie dokonywanych operacji<sup>29</sup>.

Podsumowując, można stwierdzić, że ewolucja rozwiązań systemowych w różnych państwach dąży jednoznacznie do instytucjonalizacji działalności sygnalizacyjnej i do możliwie kompleksowego uregulowania problematyki należącej do każdej z trzech wskazanych wyżej sfer, tj. przygotowania administracji podatkowej i procedur związanych z „obsługą” sygnalistów, ochrony prawnej sygnalistów i zasad przyznawania im gratyfikacji. *Pecunia non olet...*

V

Na marginesie można dodać, że 16 grudnia 2019 r. weszła w życie Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937 z dnia 23 października 2019 r. w sprawie ochrony osób zgłaszających naruszenia prawa Unii<sup>30</sup>, potocznie nazywana dyrektywą o ochronie sygnalistów. Jej celem

<sup>26</sup> European Commission, *Platform for Tax Governance. The Commission's Initiative on Protecting Whistleblowers*, s. 3–16, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2017-06/platfrom\\_wistlebolowers.docx.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2017-06/platfrom_wistlebolowers.docx.pdf) (dostęp: 16.01.2022).

<sup>27</sup> A. Dourado, *Whistle-Blowers in Tax Matters...*, s. 425.

<sup>28</sup> Ibidem, s. 424.

<sup>29</sup> Ibidem.

<sup>30</sup> Dz.Urz. UE L Nr 305, s. 17.

jest poprawa egzekwowania prawa i polityk Unii Europejskiej w określonych dziedzinach poprzez ustanowienie wspólnych minimalnych norm zapewniających wysoki poziom ochrony sygnalistów. System ochrony przewidziany w dyrektywie dotyczy również sygnalistów podatkowych, którzy mogliby doznać prawnych, ekonomicznych lub innych dolegliwości z tytułu zgłoszenia przez nich lub przez inne związane z nimi osoby informacji o naruszeniach prawa podatkowego w funkcjonowaniu zarówno przedsiębiorstw prywatnych, jak i instytucji publicznych. Czas na wdrożenie nowych przepisów w Polsce upłynął 17 grudnia 2021 r. Sama dyrektywa wskazuje minimalne ramy ochrony sygnalistów w państwach członkowskich, a decyzję o przyjęciu minimalnego lub rozszerzonego standardu ich ochrony podejmuje przy implementacji krajowy ustawodawca<sup>31</sup>.

## BIBLIOGRAFIA

- Austin J., *To Reward or Not to Reward. A Cross-Jurisdictional Comparison of the Reasons Why Securities Regulators Have Adopted or Rejected Policies to Pay Whistleblower*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, [https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0\\_3](https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_3)
- Bjørkelo B., Madsen O., *Whistleblowing and neoliberalism: Political resistance in late capitalist economy*, „Psychology & Society” 2013, vol. 5.
- Brand V., *The Ethics of Corporate Whistleblowing Rewards*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, [https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0\\_2](https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_2)
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Brzeziński B., Franczak A., *Sytuacja prawna sygnalistów podatkowych na przykładzie rozwiązań amerykańskich*, [w:] *Ochrona sygnalistów (osób zgłaszających nieprawidłowości)*, red. B. Baran, M. Ożóg, Warszawa 2021.
- Coder J., *Clash for Cash: The Conflict over Tax Whistleblower Contracts*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59.
- Comiskey W., *New York's Voluntary Disclosure and Compliance Program Strikes Gold*, „State Tax Notes” 2009, vol. 28, no. 9.
- Cordero I., *La admisibilidad de las listas de evasores fiscales sustraídas en el extranjero como prueba para acreditar la comisión de delitos fiscales*, „InDret” 2015, no. 6.
- Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020.

<sup>31</sup> Bliżej o tym A. Franczak, *Ochrona prawna sygnalistów podatkowych na gruncie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10, s. 33 i nast.

- Davis-Nozemack K., Webber S., *Paying the IRS Whistleblower: A Critical Analysis of Collected Proceeds*, „Virginia Tax Review” 2012, vol. 32, <https://doi.org/10.2139/ssrn.1967699>
- Dourado A., *Whistle-Blowers in Tax Matters – Not Public Enemies*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5.
- European Commission, *Platform for Tax Governance. The Commission’s Initiative on Protecting Whistleblowers*, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2017-06/platform\\_wistlebolowers.docx.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2017-06/platform_wistlebolowers.docx.pdf) (dostęp: 16.01.2022).
- Franczak A., *Ochrona prawna sygnalistów podatkowych na gruncie Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2019/1937*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 10.
- Gutmann D., *The Difficulty in Establishing an Appropriate Legal Framework for Whistle-Blowers*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5.
- Jull K., *Paid Whistleblowers and Paid Compliance Programs: Opposite Sides of the Same Coin*, [w:] *Corporate Whistleblowing Regulation: Theory, Practice and Design*, red. S. Lombard, V. Brand, J. Austin, Springer, Singapore 2020, [https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0\\_4](https://doi.org/10.1007/978-981-15-0259-0_4)
- Morse E., *Whistleblowers and Tax Enforcement: Using Inside Information to Close the „Tax Gap”*, „Akron Law Journal” 2009, vol. 24, no. 1.
- Sadiq K., *Tax and Whistle-Blower Protection: Part of a Commitment to Tackling Tax Misconduct in Australia*, „Intertax” 2018, vol. 46, issue 5.
- Ventry D. Jr., *Not Just Whistling Dixie: The Case for Tax Whistleblowers in the States*, „Villanova Law Review” 2014, vol. 59.
- West R., Skarbnik J., Brunetti F., *A Primer for Tax Whistleblowers*, „Taxes – The Tax Magazine” 2012, nr 4.

## AXIOLOGICAL ASSUMPTIONS AND BASIS OF ORGANIZATION OF THE WHISTLEBLOWING SYSTEM IN THE TAX LAW

**Summary.** The strict fulfillment of tax obligations, especially the timely payment of taxes, is an expression of the effectiveness of the tax system. Due to various factors, the level of effectiveness of tax systems varies between countries. Increasing this level is one of the basic directives of tax policy. Various organizational, legal and social psychology practices and procedures serve this purpose. The subject of the article is the whistleblowing practice and its legal framework, in particular, well developed in the United States of America. General strategic issues of institutionalization of whistleblowing practice were also discussed.

**Keywords:** tax law, whistleblowing