DOI: 10.5604/01.3001.0015.8283

Ochrona praw podatnika w świetle technologicznej transformacji systemu podatkowego

Protection of taxpayers' rights in the light of digital taxation

dr Katarzyna Feldo

Doktor nauk prawnych, doradca podatkowy, Członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, ORCID: 0000-0003-1806-9009

Streszczenie

Cyfryzacja podatków odgrywa istotną rolę w wielu obszarach dotyczących podatków na całym świecie, w tym w Polsce. Aparat skarbowy podejmuje działania innowacyjne, które skutkują znaczną transformacją systemu podatkowego. Proces ten jest korzystny dla organów podatkowych, gdyż ma on wpływ na wzrost efektywności ściągalności podatków, zwiększa dostęp organów podatkowych do coraz większej ilości danych o podatnikach, ułatwia im szybsze wykrywanie przestępstw podatkowych. Podatnicy z kolei oczekują, że digitalizacja systemu podatkowego uprości sprawozdawczość podatkową, sprawi, że klasyfikowanie na potrzeby podatkowe wykonywanych przez nich transakcji będzie łatwiejsze. Proces ten jest jednak także wielkim wyzwaniem dla każdej ze stron. Wiąże się z nim konieczność ponoszenia wysokich nakładów finansowych, ciągłego zdobywania wiedzy w zakresie zmieniających się przepisów oraz ich praktycznej implementacji w ustawowo określonym terminie.

Nie ma wątpliwości, że digitalizacja systemu podatkowego jest procesem pozytywnym w swej istocie. Ważne jest jednak zbadanie, czy w ramach zachodzącego procesu zmian systemu podatkowego nie zapomina się o ochronie praw podatników, takich jak: prawo do wiedzy o obowiązujących przepisach prawa podatkowego, prawo do poufności danych biznesowych podatnika, ochrona jego prawa własności. Przeprowadzona analiza wskazuje, że ustawodawca i aparat skarbowy w ramach transformacji cyfrowej systemu podatkowego koncentrują się w głównej mierze na raportowaniu podatkowym, na efektywności ściągalności podatków, lecz zapominają o właściwej ochronie praw podatników.

Słowa kluczowe: podatek, cyfryzacja systemu podatkowego, efektywność podatków, legislacja, prawa podatnika.

Abstract

The digitization of tax plays a fundamental role in many aspects of taxation across the whole world including Poland. Tax authorities are driving innovation which results in a significant transformation of tax. This process brings benefits to tax administrations such as increase of tax collections, running virtual tax audits, improving their ability to gather more tax information and gain more insights into the tax and financial positions of taxpayers, identifying tax frauds with much better results. Taxpayers expect the process to simplify tax compliance obligations to make their tax functions operate more accurately and efficiently. They also hope to decrease a risk of incorrect taxation of activities they run within their daily business activity, especially when tax provisions are unclear and difficult to understand. There are also significant challenges for both of the parties including significant investments in technology, gaining knowledge about new regulations, practical implementation of new solutions in strictly defined by the legislation period of time.

There are no doubts that innovation in taxation is a positive process, as such. However it is also crucial to investigate if this new approach "remembers" about protection of taxpayers' rights such as: the right to gain knowledge about new tax provisions in a realistic period of time, the right to protect taxpayers' private and business data and their ownership. The analysis comes to the conclusion that both the legislation and tax administrations mainly concentrate on tax compliance and tax collections but they seem to forget about proper protection of taxpayers' rights.

Keywords: tax, the digitization of tax system, tax efficiency, legislation, taxpayer's rights.

1. WPROWADZENIE

Wiek XXI to z pewnością czas fundamentalnych zmian na świecie zachodzących w transformacji cyfrowej, obejmującej praktycznie każdą dziedzinę życia człowieka, w tym sferę podatków. Na naszych oczach następuje rewolucja podatkowa, w której trakcie wiele procesów związanych z

podatkami przeniosło się ze świata rzeczywistego do świata wirtualnego. Obecnie nie stawia się pytań, czy nowe technologie pojawią się w podatkach, lecz jaki będzie ich ostateczny kształt, horyzont czasowy wejścia w życie kolejnych rozwiązań informatycznych, z jakimi kosztami będą się one wiązać dla administracji państwowej i podatników. Dyrektor do spraw strategii bezpieczeństwa firmy Microsoft powiedział, że: „Jesteśmy świadkami procesu, który się już zaczął. To proces, który trwa i pytanie na dzisiaj nie jest takie, czy mamy wsiąść do tego pociągu, tylko tak naprawdę jakie miejsce w nim zajmiemy”[1].

Przyszłość podatków to z pewnością dane cyfrowe, algorytmy, brak deklaracji, identyfikacja podatnika przez biometrię głosową. Cyfryzacja podatków ze swej istoty niesie wiele korzyści dla Krajowej Administracji Skarbowej i podatników. Obie strony widzą w niej ogromny potencjał uproszczenia i przyspieszenia raportowania podatkowego, wdrożenia kompatybilnych rozwiązań informatycznych, zapewniających organom podatkowym dostęp do rozliczeń podatkowych podatników w czasie rzeczywistym, szybkie wykrywanie przestępstw podatkowych, prowadzenie kontroli podatkowych w sposób zdalny. Podatnikom cyfryzacja umożliwia dodatkowo sprawne wypełnianie ciążących na nich obowiązków podatkowych, a tym samym pozostawia większą przestrzeń czasową na prowadzenie działalności gospodarczej.

Proces ten jest jednak również bardzo wymagający dla każdej ze stron. Wiąże się on z koniecznością zdobycia i ciągłego poszerzania wiedzy z zakresu obsługi nowych programów i platform informatycznych wykorzystywanych do przesyłania informacji między aparatem skarbowym a podatnikami, tworzenia rejestrów i raportów niezbędnych do przygotowywania rozliczeń podatkowych. Jest on także bardzo kosztowny[2]. Wymaga stworzenia lub zakupu odpowiednich programów informatycznych, dostosowania programów księgowych do nowych wymogów prawnych, przeszkolenia pracowników. Ścisłe połączenie nowych technologii z podatkami sprawia, że dzisiejsze organy podatkowe i podatnicy to nie te same instytucje, osoby, co kilkanaście lat temu. Zakres ich kompetencji podlega i będzie podlegał ciągłej metamorfozie, gdyż transformacji cyfrowej w podatkach nie da się już zatrzymać.

Wysokie tempo zachodzących zmian w obszarze informatyzacji rozliczeń podatkowych nie może jednak przesłonić fundamentalnych wartości stojących u podstaw systemu podatkowego, do których zalicza się katalog praw podatnika[3]. Obserwowany trend podnoszenia efektywności systemów podatkowych w drodze digitalizacji kolejnych obszarów rozliczeń podatkowych zmusza do postawienia pytania, czy zachodzący proces transformacji podatków zapewnia w pełni ochronę fundamentalnych praw podatnika.

2. POTRZEBA OCHRONY PRAW PODATNIKA

Normy prawa podatkowego ze swej istoty intensywnie ingerują w sferę prawa własności i wolności podatnika[4]. Podatnik musi mieć prawne środki ochrony na wypadek przypisania przez państwo podatkom funkcji czysto fiskalnej i chęci bezpodstawnej ingerencji w jego prawa. Owe środki mają na celu stworzenie równowagi między potrzebami państwa a prawami jednostki[5].

Nowe rozwiązania prawne skutkujące digitalizacją podatków stwarzają dogodne warunki do łatwego naruszania praw podatników. Dlatego też tak szczególnego znaczenia nabierają gwarancje ich ochrony. Nie można zaakceptować sytuacji, w której kolejne zmiany przepisów prawa podatkowego są nastawione wyłącznie na efektywny pobór podatków, usprawiedliwiany realizacją idei powszechności opodatkowania czy sprawiedliwości społecznej[6].

Szczególna potrzeba ochrony praw podatnika wynika z dwóch zasadniczych kwestii. Pierwsza z nich to brak równorzędności pozycji podatnika i państwa w stosunkach prawnopodatkowych, w których pierwszorzędne znaczenie ma interes publiczny[7]. Treść tych stosunków jest kształtowana przez państwo w drodze działań ustawodawczych, na które podatnik nie ma żadnego wpływu lub ma znikomy wpływ, często iluzoryczny, ograniczony do udziału w konsultacjach społecznych prowadzonych na wczesnym etapie prac legislacyjnych[8]. W relacjach państwo–podatnik nie można mówić o partnerstwie. Podatnik zawsze występuje jako słabsza strona takiego stosunku[9], a jednocześnie ponosi pełną odpowiedzialność za poprawne obliczenie i płacenie podatku, dokonywane niejednokrotnie na podstawie przepisów podatkowych budzących szereg wątpliwości interpretacyjnych[10].

Druga kwestia to brak istnienia organu lub instytucji, których zasadniczym celem byłoby stanie na straży praw podatników oraz zwiększenie ich poczucia bezpieczeństwa w kontaktach z aparatem skarbowym. Takim organem mógłby być rzecznik praw podatnika, którego kluczowym celem byłoby zapewnienie pomocy podatnikom w obszarze stosowania prawa, a także który wychodziłby z inicjatywą ustawodawczą oraz czynnie uczestniczyłby w pracach legislacyjnych, pilnując, aby prawa podatnika nie były pomijane. W świecie dynamicznie zmieniających się przepisów prawa podatkowego, powiązanego ściśle ze światem informatyki, powołanie takiej instytucji (organu) jest coraz bardziej istotne i pilne. Otoczenie prawno-podatkowe nigdy nie było proste, w połączeniu jednak ze światem cyfrowym staje się ono coraz bardziej skomplikowane[11]. Wiedza merytoryczna w obszarze zasad opodatkowania nie jest już wystarczająca. Niezbędne jest posiadanie kompetencji z pogranicza informatyki oraz zdolności w obszarze digitalizacji, aby sprawnie poruszać się w świecie rozliczeń podatkowych.

Dyskusja o powołaniu rzecznika praw podatnika rozpoczęła się już kilka lat temu, wciąż brak jest jednak jego ustawowego unormowania. Potrzeba powołania do życia tej instytucji została dostrzeżona także przez stronę rządową, która w 2019 r. skierowała pod obrady Sejmu projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika[12], lecz prace nad nim zostały zaniechane. W projekcie tym wskazywano na znaczną asymetrię w relacjach między aparatem skarbowym a podatnikiem i konieczność ochrony praw tych ostatnich. Postulat powołania takiej instytucji pozostaje więc nadal aktualny.

3. OBSZARY ZMIAN INFORMATYCZNYCH W PODATKACH

Cyfryzacja systemu podatkowego sprawiła, że Polska dołączyła do grona państw stawiających na nowoczesność i digitalizację rozliczeń podatkowych. Trend digitalizacji podat-

ków jest widoczny na całym świecie, poczynając od państw członkowskich Unii Europejskiej (UE) (w tym: Dania, Finlandia, Szwecja, Holandia, Włochy, Węgry, Francja, Hiszpania, Niemcy), poprzez kraje Ameryki Północnej i Południowej (w tym: Stany Zjednoczone Ameryki, Meksyk, Brazylia), kraje Azji (w tym: Chiny, Indie, Singapur, Korea Południowa), aż po Nową Zelandię, Australię.

Stopień wprowadzenia nowoczesnych technologii do podatków przez poszczególne państwa różni się od siebie. W większości przypadków polega to na elektronicznym przechowywaniu i przesyłaniu do organów podatkowych danych, elektronicznym fakturowaniu, przygotowywaniu i składaniu deklaracji podatkowych w formie elektronicznej[13].

W Polsce pierwszym kamieniem milowym w digitalizacji raportowania podatkowego było wprowadzenie jednolitego pliku kontrolnego VAT (JPK)[14], którego celem jest przekazywanie danych przez podatników do organów podatkowych w zakresie rozliczeń podatku od towarów i usług. Następnie ustawodawca wdrożył m.in. usługę Twój e-PIT, model podzielonej płatności, elektroniczny wykaz podatników podatku od towarów i usług (tzw. biała lista podatników)[15], system teleinformatyczny izby rozliczeniowej (STIR)[16], ewidencjonowanie sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przy użyciu kas fiskalnych działających w trybie online.

Podatnicy już od wielu lat muszą się mierzyć z intensywną transformacją podatków i coraz trudniej jest im sprostać nowym obowiązkom ustawowym. Problemy te wynikają z wielu przyczyn, takich jak w szczególności wysokie tempo zmian, stopień skomplikowania przepisów, duże koszty dostosowania systemów informatycznych do nowych obowiązków raportowych. Wyzwania i trudności stojące przed polskimi podatnikami zostały częściowo opisane przez Komisję Europejską, która w dniu 12 listopada 2021 r. opublikowała indeks gospodarki cyfrowej i społeczeństwa cyfrowego (DESI 2021) monitorujący poziom zaawansowania cyfrowego państw UE[17]. Polska uplasowała się na 24. miejscu wśród 27 państw członkowskich. Na ten wynik miały wpływ m.in. takie wskaźniki, jak umiejętności cyfrowe polskich obywateli, odsetek osób wykształconych w dziedzinie technologii cyfrowych, poziom cyfryzacji urzędów publicznych, odsetek firm korzystających z technologii cyfrowych oraz dostęp obywateli danego kraju do sieci nowej generacji. W raporcie wskazuje się, że Polska zrobiła znaczny postęp w zakresie cyfrowej administracji; podkreśla się jednocześnie, że tylko 54% małych i średnich przedsiębiorstw wykorzystuje usługi cyfrowe w prowadzeniu działalności gospodarczej, a tylko kilkanaście procent używa takich rozwiązań informatycznych, jak tzw. chmura.

Istotny postęp w obszarze zmian informatycznych w Polsce dostrzegła także NIK. W raporcie poświęconym zagadnieniu skuteczności i efektywności administracji skarbowej w poborze podatków podkreśliła, że wdrożenie rozwiązań informatycznych wspomogło podatników w wypełnianiu obowiązków składania deklaracji podatkowych PIT i VAT. Dodatkowo NIK stwierdziła, że nowe narzędzia informatyczne w postaci dostępu do danych w JPK_VAT umożliwiły administracji skarbowej szybsze weryfikowanie prawidłowości rozliczeń podatkowych[18].

4. PRAWO DO WIEDZY O OBOWIĄZUJĄCYCH PRZEPISACH PRAWA PODATKOWEGO

Każdy proces legislacyjny, w tym mający za przedmiot cyfrową transformację systemu podatkowego, powinien być prowadzony z poszanowaniem wszelkich zasad prawodawczych. Ustawodawca, wprowadzając nowe instytucje prawne, powinien mieć na uwadze, że ich skuteczność będzie największa, gdy zostaną one poprzedzone dokładnymi analizami oraz merytorycznymi konsultacjami społecznymi ze środowiskiem nauki, przedstawicielami przedsiębiorców oraz zawodów zaufania publicznego, w szczególności doradców podatkowych, a wyniki tych konsultacji znajdą odzwierciedlenie w ostatecznym kształcie obowiązujących przepisów. Sytuacja, kiedy to realne konsultacje publiczne następują dopiero na etapie wydawania objaśnień podatkowych do uchwalonych uprzednio przepisów, jest nie do zaakceptowania i deprecjonuje ustawę jako źródło prawa podatkowego[19].

Prawotwórstwo jest procesem złożonym, wieloetapowym i sekwencyjnym, opartym na dialogu i współdziałaniu oraz odrzuceniu arbitralizmu przy określaniu celów prawodawcy i formułowaniu przepisów. W doktrynie wskazuje się także, że proces ten umożliwia prezentowanie przeciwstawnych stanowisk na potrzeby osiągnięcia kompromisu[20]. Prowadzenie dialogu z podatnikami, chęć zrozumienia wyzwań stojących przed nimi oraz szukanie równowagi zmierzającej do zapewnienia korzyści dla każdej ze stron są tutaj kluczowe[21]. Prawa podatkowego nie można uchwalać w pośpiechu, tymczasem taką sytuację obserwuje się w ostatnich latach. W doktrynie stwierdza się, że: „Proces legislacyjny w Polsce, także (a może zwłaszcza) w sferze podatków, odbywa się w pośpiechu i bez zachowania koniecznej staranności przy tego typu działaniach"[22]. Pojawia się więc uzasadniona wątpliwość, czy ten proces jest zgodny z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej[23], w szczególności z jej art. 123, zgodnie z którym Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych.

System prawa podatkowego dotyczy szczególnie wrażliwej i złożonej materii, a każdy błąd legislacyjny może wywierać negatywne skutki ekonomiczne związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez podatników oraz z funkcjonowaniem państwa. Ułomna legislacja prowadzi do licznych sporów między podatnikami a organami administracji skarbowej[24]. Jest to materia wymagająca zachowania bardzo dużej ostrożności po stronie ustawodawcy[25], który powinien mieć na uwadze, że każdą zmianę prawa należy analizować także z punktu widzenia podatnika. Prawo podatkowe powinno być tak skonstruowane, by stymulowało podatnika do rzetelnego jego wykonywania i sprzyjało ochronie interesu finansowego państwa[26]. Przepisy nie mogą być kształtowane w sposób nastawiony w głównej mierze na fiskalizm. Takie podejście niejako automatycznie zachęca do działania w tzw. szarej strefie, co prowadzi do osiągnięcia odwrotnego skutku niż zamierzony przez ustawodawcę.

Odpowiednie procedowanie nad nowymi przepisami powinno dać podatnikowi czas na zapoznanie się z planowanymi zmianami oraz z treścią uchwalonych już uregulowań. Prawo podatnika do informacji o bieżącym systemie prawa podatkowego było akcentowane przez międzynarodową Or-

ganizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) już kilkadziesiąt lat temu. Podkreślała ona, że każdy podatnik ma prawo do informacji o przepisach podatkowych i pomocy w zakresie swoich rozliczeń podatkowych[27].

Wiedza o aktualnie obowiązujących przepisach i wynikających z nich obciążeniach podatkowych jest niejednokrotnie podstawą podejmowanych przez podatników decyzji biznesowych co do rodzaju, zakresu i kierunku prowadzonej działalności gospodarczej. Zdobycie tej wiedzy wymaga jednak czasu, którego długość jest uzależniona od stopnia skomplikowania wchodzących w życie przepisów, a w epoce cyfryzacji także od konieczności wdrożenia rozwiązań informatycznych, które z jednej strony pozwolą podatnikom wypełniać ciążące na nich obowiązki podatkowe, z drugiej natomiast – dadzą im możliwość skorzystania z ulg i zwolnień podatkowych. Uprawnienie podatnika do korzystania ze zwolnień i ulg nawiązuje do podstawowego prawa podatnika, jakim jest prawo do zapłaty prawidłowo obliczonej kwoty podatku, nie niższej niż wynikająca z przepisów prawa, ale i nie wyższej[28].

Obecny proces zdobywania wiedzy jest więc wieloetapowy i nie ogranicza się tylko do przeczytania i dokonania właściwej interpretacji nowych przepisów przez podatników lub ich doradców podatkowych, co ze względu na stopień skomplikowania materii i język formułowanych przepisów nigdy nie było proste. Dodatkową trudnością stawianą przed podatnikami przez ustawodawcę jest wprowadzanie do systemu prawnego w tym samym lub zbliżonym czasie wielu zmian w podatkach, z których część dotyczy ich cyfryzacji, a część nie. Przykładem są liczne zmiany podatkowe wprowadzone z dniem 1 stycznia 2022 r. w ramach Polskiego Ładu[29] oraz przepisy o krajowym systemie e-faktur[30]. Takie działania ustawodawcy bardzo utrudniają prowadzenie działalności gospodarczej. Decyzje gospodarcze winny być oparte na stabilności, przewidywalności prawa podatkowego[31].

Transformacja cyfrowa sprawiła, że podatki stały się multidyscyplinarne. W rezultacie zdobywanie wiedzy o rozliczeniach podatkowych wymaga często zaangażowania specjalistów z działów informatycznych, ściśle współpracujących z pracownikami z działu księgowego, podatkowego i prawnego, aby wspólnymi siłami stworzyć właściwe oprogramowanie, ustawić wewnętrzne procesy raportowania podatkowego oraz plan szkoleniowy. Z legislacyjnego punktu widzenia „czas" w omawianym ujęciu oznacza odpowiednio długie *vacatio legis*, które niewątpliwie powinno uwzględniać element wdrożeniowy nowych rozwiązań informatycznych. W ramach procedury wdrożeniowej podatnik podejmuje szereg czynności obejmujących m.in. identyfikację rodzajów przeprowadzanych transakcji po stronie zakupowej i sprzedażowej, sposoby ich dokumentowania przez siebie i kontrahentów (niekiedy bowiem u tego samego przedsiębiorcy są używane różne formaty faktur), wpływ zmian w polskich przepisach podatkowych na sposób raportowania grupowego (dotyczy to globalnych koncernów), weryfikacja wewnętrznej architektury systemów IT, budowa integracji między różnymi systemami. Krótki okres między datą ogłoszenia aktu prawnego a datą jego wejścia w życie stwarza znaczne ryzyko naruszenia prawa podatnika do rzetelnego zapoznania się z nowymi przepisami. Nie daje mu możliwości pełnego dostosowania wewnętrznych systemów (np. logistycznych) do nowych wymogów sprawozdawczości podatkowej i uzyskania w rezultacie wystarczająco wysokiego stopnia pewności co do poprawności obliczanego zobowiązania podatkowego.

5. PRAWO DO POUFNOŚCI DANYCH BIZNESOWYCH

Wykorzystywanie nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych w sferze podatków stwarza możliwość łatwej i szybkiej wymiany informacji między podatnikami a organami podatkowymi. Sprzyja to optymalizacji czasu pracy każdej ze stron i ma niewątpliwie wpływ na zwiększoną efektywność prowadzonych czynności sprawdzających lub kontrolnych. Potwierdzeniem tego jest stopniowy wzrost wskaźnika trafności analiz w zakresie planowania i typowania podmiotów do kontroli, przedstawionego w „Kierunkach działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024"[32]. Ustawodawca, widząc istniejące po stronie aparatu skarbowego zalety digitalizacji procesów podatkowych, przeprowadza kolejne zmiany legislacyjne ukierunkowane na poszerzający się zakres danych, które podatnik jest zobowiązany przekazać do organu podatkowego. W rezultacie organy te otrzymują ogromny wolumen informacji przedstawiających pełen obraz działalności gospodarczej podatnika po stronie zakupowej i sprzedażowej, kierunki zbytu, dane kontrahentów, stosowane marże.

Sprawozdawczość podatkowa nigdy do tej pory nie była tak rozbudowana, jak obserwuje się to obecnie. Sytuacja ta stwarza uzasadnioną wątpliwość, czy nakładanie na podatników obowiązku przekazywania tak dużej ilości danych jest niezbędne i odpowiada potencjałowi analitycznemu istniejącemu po stronie organów podatkowych[33]. Dodatkowo nasuwa się pytanie, czy jest to zgodne z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, znajdującą normatywne odzwierciedlenie w art. 31 ust. 3 w związku z art. 2 Konstytucji RP. Zgodnie z tą zasadą podejmowane przez państwo środki zmierzające do osiągnięcia określonego celu powinny być zarazem najmniej uciążliwe dla podatników. Chodzi tutaj o środki, które mogą doprowadzić do „osiągnięcia zamierzonego celu w zakresie ochrony interesu publicznego (wymóg adekwatności), są niezbędne do realizacji tego celu (wymóg konieczności), a wreszcie przyniosą efekty proporcjonalne do nakładanych na podatnika ciężarów (wymóg proporcjonalności *sensu stricto*)"[34].

Jeżeli idzie o zasadę proporcjonalności, warto także zwrócić uwagę na orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), który w wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r.[35] stwierdził, że stosowanie środków, które mają na celu zapewnienie możliwie najskuteczniejszej ochrony interesów budżetu skarbu państwa, jest dopuszczalne. Nie mogą one iść jednak dalej, niż jest to konieczne dla osiągnięcia tego celu.

W doktrynie polskiego prawa podatkowego akcentuje się z kolei istotę prawa do informacji, a jednocześnie podkreśla się, że nie jest to prawo absolutne i w wielu obszarach wymaga szukania kompromisu z innymi wartościami systemu podatkowego, aby państwo było w stanie właściwe funkcjonować i realizować zadania publiczne. Zaznacza się przy tym, że państwo nie powinno, a nawet nie może dzielić się z podatnikami informacjami, które utrudniałyby lub nawet udaremniałyby walkę z przestępstwami podatkowymi, za-

grażałyby bezskutecznością działań kontrolnych lub egzekucyjnych[36].

Równocześnie można znaleźć również stwierdzenia, że polski ustawodawca wprowadza rozwiązania prawne dotyczące zachowania poufności danych, budzące uzasadnione wątpliwości co do ich zgodności ze standardami konstytucyjnymi. Jednym z najbardziej kontrowersyjnych przykładów jest posługiwanie się przez ustawodawcę tajnym algorytmem[37], który odgrywa decydującą rolę w blokowaniu rachunku bankowego podatnika (podmiotu kwalifikowanego) celem przeciwdziałania przestępstwom skarbowym[38]. Algorytm ten nie jest także ujawniany sądom, które mają rozstrzygnąć daną sprawę, mimo że w innych poważnych sprawach sądy administracyjne są dopuszczane do największych tajemnic państwowych[39].

Należy zgodzić się z tezą, że państwo musi posiadać prawnie uzasadnioną możliwość utajnienia określonych prawem informacji celem ochrony swojego interesu, który co do istoty powinien być zgodny z interesem obywateli. Trudno jednak znaleźć racjonalne uzasadnienie dla sytuacji, kiedy tak duży stopień poufności obejmuje dane przekazywane przez podatników w tym znaczeniu, że nie mają oni wiedzy, co dzieje się z przesyłanymi przez nich informacjami, czy są one zabezpieczane w sposób zgodny ze światowymi standardami zabezpieczenia danych cyfrowych, który skutecznie uniemożliwia dostęp do nich członkom zorganizowanych grup cyberprzestępczych, ale także uniemożliwia wgląd do nich osobom z aparatu skarbowego, które nie mają upoważnienia do weryfikacji danych określonego podatnika. Jest także wielce wątpliwe, czy tak duża skala przesyłanych przez podatników informacji do organów skarbowych jest rzeczywiście niezbędna. Administracja podatkowa powinna informować podatników o tych procesach w takim stopniu, który z jednej strony pozwoli jej weryfikować poprawność rozliczeń podatkowych podatników, z drugiej jednak sprawi, że nie dojdzie do naruszenia prawa podatników do ochrony danych biznesowych.

6. OCHRONA PRAWA WŁASNOŚCI

Podatki ze swej istoty ingerują w prawo własności jednostki. Podatnicy są zobowiązani do uiszczania należności publicznoprawnych nakładanych w drodze ustawy, co skutkuje automatycznym uszczupleniem ich mienia. Brak wywiązania się z tego obowiązku może spowodować nałożenie na nich sankcji, które polegają m.in. na obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę od powstałej zaległości podatkowej, zapłaty dodatkowego zobowiązania podatkowego[40], na ponoszeniu odpowiedzialności karnoskarbowej, czy nawet odpowiedzialności karnej[41]. W rezultacie nie ma dowolności dysponowania mieniem prywatnym, gdy jest mowa o ciążącym na podatniku obowiązku zapłaty podatku.

Słuszność tej tezy wynika wprost z aktów prawa międzynarodowego i krajowego. Art. 1 Protokołu nr 1 do Europejskiej Konwencji Prawa Człowieka zatytułowany „Ochrona własności" stanowi, że każda osoba fizyczna i prawna ma prawo do poszanowania swego mienia oraz że nikt nie może być pozbawiony swojej własności. Równocześnie jednak strony przepis ten przewiduje od tej zasady odstępstwo, gdyż przyznaje państwom prawo do stosowania takich ustaw, jakie uznają za konieczne do uregulowania sposobu korzystania z własności zgodnie z interesem powszechnym lub w celu zabezpieczenia uiszczania podatków bądź innych należności lub kar pieniężnych[42].

Na tle tego artykułu Europejski Trybunał Praw Człowieka (ETPC) rozpatrywał skargi podatników podnoszących zarzut, że w ich indywidualnych sprawach doszło do naruszenia prawa własności przez brak poszanowania ich mienia prywatnego w sferze prawa podatkowego[43]. Stanowisko Trybunału wyrażone w szeregu wydanych orzeczeń cechuje się jednak wielką ostrożnością w sferze prawa podatkowego[44]. Uznaje on, że zapłata należnego podatku jest niejako formą uregulowania sposobu korzystania z prawa własności[45] i płatność ta nie powinna być pojmowana jako jego naruszenie. Niemniej ETPC podkreślił także, że ingerencja państwa w prawo własności jednostki, włącznie z przypadkiem ingerencji wynikającej ze środka mającego na celu zapewnienie uiszczania podatków, musi zachowywać „sprawiedliwą równowagę" między wymogami powszechnego interesu społeczeństwa i wymogami ochrony podstawowych praw jednostki. Musi zostać zachowana rozsądna relacja proporcjonalności między stosowanymi środkami i realizowanymi celami[46].

Odnośnie do przepisów krajowych należy zauważyć, że one także zapewniają jednostce ochronę prawa własności. Prawo to jest zagwarantowane w art. 64 Konstytucji RP, którego ust. 1 stanowi m.in., że każdy ma prawo do własności oraz innych praw majątkowych. Prawo to nie jest również i tutaj absolutne. Jego ograniczenie może nastąpić w drodze ustawy, w zakresie, w jakim nie narusza istoty prawa własności, oraz wtedy, gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, co wynika z art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Dodatkowo art. 84 tego aktu prawnego stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

W świetle przytoczonych powyżej przepisów należy stwierdzić, że zapłata podatku nałożonego w drodze ustawy nie narusza prawa własności jednostki. Warto jednak się zastanowić, czy taka sama konkluzja dotyczy zmian systemu podatkowego w postaci jego digitalizacji, z którą nierozerwalnie łączy się ponoszenie przez podatników znacznych nakładów finansowych. Zachodzące zmiany prawa podatkowego są ściśle związane z nakładaniem na podatników obowiązku prowadzenia coraz bardziej rozbudowanej sprawozdawczości podatkowej. Zmusza to podatników do weryfikacji zachodzących u nich procesów przy użyciu narzędzi informatycznych. Ustawodawca, kiedy wprowadza zmiany w tym obszarze, nie daje podatnikom prawa wyboru w zakresie implementacji nowych rozwiązań lub daje im wybór tymczasowy. Ostatecznie w przewidzianym w prawie terminie muszą oni dostosować swoje systemy podatkowo-księgowe i magazynowe, aby sprostać nowym obowiązkom ewidencyjnym i raportowym. Jest to proces czasochłonny i przede wszystkim bardzo kosztowny, szczególnie u tych podatników, którzy mają rozbudowaną i skomplikowaną działalność gospodarczą. Zasadnicza wątpliwość dotyczy więc tego, czy państwo jest uprawnione do tak dalekiej ingerencji w prawo własności podatnika, polegającej na zmuszeniu go do ponoszenia tzw. okołopo-

datkowych nakładów finansowych, niezbędnych do wywiązania się z ciążących na nim obowiązków podatkowych.

Proces transformacji cyfrowej systemu podatkowego staje się przeregulowany i odbywa się on kosztem podatników zmuszanych do ponoszenia wydatków, na które niejednokrotnie nie mogą sobie pozwolić bez negatywnego wpływu finansowego na inny obszar ich działalności. Ustawodawca nie zastanawia się, czy w istniejących dziś warunkach gospodarczych, tak mocno dotkniętych skutkami wciąż trwającej pandemii spowodowanej wirusem SARS-CoV-2, podatnicy są w stanie udźwignąć ten dodatkowy ciężar finansowy w określonym przez niego czasie.

Przykładem może być wprowadzenie faktur ustrukturyzowanych w ramach Krajowego Systemu e-Faktur (KSeF). Podatnikom trudno jest obecnie dostrzec bezpośrednie, korzystne przełożenie polskiej transformacji systemu podatkowego na uproszczenie bieżącej działalności gospodarczej. Wielu z nich nie może się dopatrzeć proporcjonalności między ponoszonymi kosztami a osiąganymi korzyściami. Widzą natomiast, że ustawodawca ogranicza ich podstawowe uprawnienie składające się na treść prawa własności, jakim jest swobodne dysponowanie posiadanymi przez nich środkami finansowymi. Ustawodawca, kierując się potrzebami państwa, uchwala przepisy zmierzające do realizacji jego interesów i niejednokrotnie nie zważa na to, czy przekraczają one zakres dopuszczalnej ingerencji w prawo własności jednostki[47]. Ze względu na to, że jest to proces, który trwa i będzie postępował, pozostaje nadzieja, że z czasem m.in. automatyzacja przepływu danych, skrócenie czasu obiegu dokumentów wykażą, że tak intensywnie prowadzony proces digitalizacji podatków także z finansowego punktu widzenia będzie dla podatników opłacalny.

7. PODSUMOWANIE

Cyfryzacja podatków jest procesem korzystnym dla organów podatkowych i podatników. Stopień benefitów z niego płynących jest jednak uzależniony od sposobu i tempa wdrażania poszczególnych rozwiązań informatycznych. Administracja skarbowa powinna mieć na uwadze, że proces ten nie tylko ma wpływ na sposób wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników, lecz także oddziałuje on na inne obszary ich działalności. Dlatego tak ważne jest, aby implementacji nowych rozwiązań digitalizacyjnych, bardzo kosztownych i czasochłonnych, towarzyszyła świadomość podatników o korzyściach, które ostatecznie osiągną. Korzyści te powinny docelowo polegać na wdrożeniu takich rozwiązań, które pozwolą im w szybki i nieskomplikowany sposób klasyfikować poprawnie transakcje na potrzeby podatkowe, dokonywać ich właściwego opodatkowania bez ryzyka powstania zaległości podatkowych, czy też ryzyka ponoszenia osobistej odpowiedzialności w świetle przepisów karnoskarbowych bądź nawet karnych. W przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą osiągnięcie tych celów powinno się przełożyć na skoncentrowanie ich sił na bieżącej działalności gospodarczej, podejmowanie decyzji inwestycyjnych, szukanie nowych rynków zbytu, a nie istnienie ciągłych obaw o poprawność rozliczeń podatkowych.

Postęp technologiczny nie może zakłócić równowagi, która powinna istnieć między sytuacją prawną organów podatkowych z jednej strony a podatnikami z drugiej. Cyfryzacja podatków powinna być traktowana tylko jako instrument do osiągnięcia celów stawianych przez każdą ze stron, a nie być celem samym w sobie. Z pewnością nie może być też narzędziem nastawionym w głównej mierze na pozyskiwanie środków finansowych przez państwo. Przy wprowadzaniu nowych rozwiązań prawnych w tym obszarze powinna istnieć proporcja między celami, które chce osiągnąć ustawodawca, a cyfrowym poziomem zaawansowania podatników oraz ich możliwościami finansowymi. Do tego procesu trzeba podejść kompleksowo. Zmiany technologiczne wprowadzane do systemu podatkowego zbyt szybko, bez uwzględniania potencjału technologicznego drugiej strony, nie będą skuteczne. Aspekt ten powinien być brany pod uwagę przy przygotowywaniu kolejnych nowelizacji przepisów podatkowych. Wprowadzanie technologii w podatkach musi być umocowane w prawie z racjonalnie określonym *vacatio legis*, aby stosowanie nowych rozwiązań prawnych przez podatników było realne.

Nowe przepisy i sposób wdrażania ich w życie przez stronę rządową powinny również dawać podatnikom komfort, że przekazywane organom dane są bardzo dobrze zabezpieczone i nie dostaną się w niepowołane ręce.

Tylko takie konstruowanie instytucji prawnych zawierających w sobie element cyfryzacji zapewni ochronę fundamentalnych praw podatników i pozwoli na powstanie po ich stronie poczucia bezpieczeństwa, zaufania do organów państwa oraz nienaruszalności ich praw.

Przypisy

1 Wypowiedź Krzysztofa Melasy, dyrektora do spraw strategii bezpieczeństwa w firmie Microsoft, podczas konferencji zatytułowanej „Rewolucyjna zmiana w przepisach: E-faktura i Krajowy System e-Faktur (KSeF)", Warszawa, 22 listopada 2021 r.

2 Jako przykład wysokich nakładów finansowych ponoszonych przez Skarb Państwa na cyfryzację systemu podatkowego może służyć treść art. 7 ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2076), stanowiący, że w latach 2022-2031 maksymalny limit wydatków budżetu państwa będących skutkiem finansowym wdrożenia Krajowego Systemu e-Faktur wyniesie 229 528 837 zł.

3 Nie ma uniwersalnego, zamkniętego katalogu praw podatnika, określonego w jednym akcie prawnym. Prawa podatnika wynikają z szeregu przepisów zawartych w różnych aktach prawnych. Podstawowe prawa podatnika wymieniła Najwyższa Izba Kontroli (NIK), zob. *Informacja o wynikach kontroli. Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*, 3.06.2014 r., KBF-4101-06-00/2013, nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF, https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_13_039_2013122315025913878109 79~01,typ,k.pdf, s. 6, dostęp: 25.02.2022. Por. także A. Tałasiewicz, *Rzecznik Praw Podatnika – czy potrzebna jest instytucjonalna ochrona praw podatnika*?, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021, s. 399.

4 A. Mariański, *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, w: *Ochrona praw podatnika*…, A. Franczak (red.), dz. cyt., s. 17.

5 D. Bentley, *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, 2007, s. 56.

6 B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Problematyka ochrony praw podatnika jako kierunek badań nad prawem podatkowym*, w: *Ochrona praw podatnika*…, A. Franczak (red.), dz. cyt., s. 15.

7 J. Glumińska-Pawlic, *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika*, w: *Ochrona praw podatnika*…, A. Franczak (red.), dz. cyt., s. 145.

8 Na istotę konsultacji społecznych zwrócił uwagę Andrzej Malinowski, Prezydent Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej, który w piśmie z

dnia 30 sierpnia 2021 r. (CML/0266/08.21/BOŁC), adresowanym do Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, stwierdził, że: „Kluczowe zmiany w polityce gospodarczej powinny być szeroko i z odpowiednim wyprzedzeniem skonsultowane. Porządny, uczciwy i wystarczająco długi proces konsultacji buduje zaufanie obywateli do państwa i poprawia jakość tworzonego prawa. Tym bardziej, jeżeli dotyczy to tak skomplikowanej kwestii i ważnej materii, jak podatki i składki".

Kwestia istoty konsultacji społecznych była podniesiona przez organizację Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej także w: Rada Przedsiębiorczości, *Legislacyjny Polski Ład. Rekomendacje Rady Przedsiębiorczości dotyczące nowoczesnego, demokratycznego procesu wdrażania regulacji w Polsce*, 12 października 2021 roku, https://pracodawcyrp.pl/opinie-raporty/raport-legislacyjny-polski-lad, dostęp: 25.02.2022.

9 Por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 30 maja 2019 r., I SA/Gl 479/19, LEX nr 2685276.

10 Potwierdzeniem są liczne indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane przez Dyrektora Krajowej Izby Skarbowej (opublikowane na stronie: https://sip.mf.gov.pl) oraz objaśnienia podatkowe Ministerstwa Finansów (opublikowane na stronie: https://www.gov.pl/web/finanse/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe).

11 Stan skomplikowania polskich przepisów podatkowych był już dostrzeżony w 2014 r. przez NIK, która w raporcie z dnia 3 czerwca 2014 r. zatytułowanym *Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe* wskazała, że „istotną przyczyną częstych i długotrwałych sporów pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami były nieprecyzyjne i nieprzejrzyste przepisy prawa podatkowego; zwiększały one ryzyko popełnienia błędów przez podatników, sprawiały także trudności organom podatkowym i skarbowym oraz sądom administracyjnym" (dok. cyt., s. 10).

12 Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk sejmowy nr 3516 (VIII kad.), https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/699CD4599E86A183C1258417003123B2/%24File/3516.pdf, dostęp: 21.03.2022.

13 M. Sidelnik, *Trendy technologiczne w podatkach na świecie*, https://studio.pwc.pl/media/6215/prez_trendy_last_technologie-w-podatkach.pdf, dostęp: 4.12.2021.

14 JPK został wprowadzony ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649).

15 Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w postaci elektronicznej wykaz podmiotów VAT, które nie zostały zarejestrowane przez naczelnika urzędu skarbowego albo które zostały wykreślone przez niego z rejestru jako podatnicy VAT, zarejestrowanych jako podatnicy VAT, w tym podmiotów, których rejestracja jako podatników VAT została przywrócona. Zob. Ministerstwo Finansów, *Wykaz podmiotów zarejestrowanych jako podatnicy VAT, niezarejestrowanych oraz wykreślonych i przywróconych do rejestru VAT*, https://www.podatki.gov.pl/wykaz-podatnikow-vat-wyszukiwarka, dostęp: 4.01.2022.

16 STIR został wprowadzony ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1499).

17 Komisja Europejska, *Digital Economy and Society Index (DESI) 2021* (Indeks gospodarki cyfrowej i społeczeństwa cyfrowego [DESI] 2021), https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi (wer. ang.), dostęp: 16.02.2022.

18 Por. NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków*, 21.05.2020 r., KBF430.003.2020, nr ewid. 36/2020/P/19/011/KBF, https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_19_011_20190919124319156888979 9~01,typ,kk.pdf, s. 16, dostęp: 25.02.2022.

19 A. Franczak, *Wstęp*, w: *Ochrona praw podatnika*…, A. Franczak (red.), dz. cyt., s. 12.

20 *Zarys metodyki pracy legislatora. Ustawy, akty wykonawcze, prawo miejscowe*, A. Malinowski (red.), Warszawa 2009, s. 47.

21 Por. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), *Technologies for Better Tax Administration. A Practical Guide for Revenue Bodies*, Paris 2016, s. 6, https://www.oecd.org/publications/technologies-for-better-tax-administration-9789264256439-en.htm, dostęp: 25.02.2022.

22 A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 225.

23 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483, dalej: Konstytucja RP.

24 A. Mudrecki, dz. cyt., s. 203.

25 *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 147 i nast.

26 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=71&sprawa=4245, dostęp: 3.01.2022.

27 M. Sęk, *Prawo do informacji w prawie podatkowym*, w: *Ochrona praw podatnika*…, A. Franczak (red.), dz. cyt., s. 361.

28 B. Brzeziński, B. Chanowska-Dymlang, *Declaration of Taxpayer Rights*, „European Taxation" 2014, no. 8, s. 363-364.

29 Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105.

30 Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw.

31 NIK, *Informacja o wynikach kontroli. Przestrzeganie praw podatników*…, dok. cyt., s. 12.

32 Załącznik do zarządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024 (Dz. Urz. Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, poz. 34).

33 Jednym z kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024 jest wzmocnienie zdolności analitycznych. Zob. Ministerstwo Finansów, *Strategia KAS*, https://www.gov.pl/web/kas/strategia-kas, dostęp: 17.11.2021.

34 B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego. Próba inwentaryzacji*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy" 2018, nr 1, s. 37.

35 Wyrok w sprawach połączonych Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) and Sanders BVBA (C-47/96) v. Belgia, ECLI:EU:C:1997:623, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0286 (wer. ang.), dostęp: 25.02.2022.

36 M. Sęk, dz. cyt., s. 363.

37 Art. 119zn ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

38 M. Szubiakowski, *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2018, nr 3, s. 47.

39 A. Mudrecki, dz. cyt., s. 209, 226.

40 Przepis art. 106b ust. 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r., poz. 685 ze zm.) przewiduje, że w przypadku stwierdzenia, że podatnik wystawił fakturę z naruszeniem ust. 5, organ podatkowy ustala temu podatnikowi dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 100% kwoty podatku wykazanego na tej fakturze. W stosunku do osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe, dodatkowego zobowiązania podatkowego nie ustala się.

41 Art. 270a i 271a ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2345 ze zm.) przewiduje karę pozbawienia wolności w przypadku fałszerstwa faktur mogących mieć znaczenie dla określenia wysokości należności publicznoprawnej lub jej zwrotu albo zwrotu innej należności o charakterze podatkowym.

42 Protokół nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzony w Paryżu dnia 20 marca 1952 r. oraz Protokół nr 4 do powyższej konwencji, sporządzony w Strasburgu dnia 16 września 1963 r., Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175.

43 Por. orzeczenie z dnia 29 września 2020 r. w sprawie Christian Religious Organization of Jehovah's Witness v. Armenia, 73601/14, LEX nr 3067578.

44 K. Wojtyczek, *Ochrona praw podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, w: *Ochrona praw podatnika*…, A. Franczak (red.), dz. cyt., s. 423.

45 Tamże, s. 411 i nast.

46 Wyrok ETPC z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie Bulves v. Bułgaria, 3991/03, LEX nr 478333.

47 Por. wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=14742&sprawa=9552, dostęp: 3.01.2022 r.

Bibliografia

Literatura

Bentley D., *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, 2007.

Brzeziński B., *Zasady ogólne prawa podatkowego. Próba inwentaryzacji*, „Kwartalnik Prawno-Finansowy" 2018, nr 1.

Brzeziński B., Chanowska-Dymlang B., *Declaration of Taxpayer Rights*, „European Taxation" 2014, no. 8.

Brzeziński B., Lasiński-Sulecki K., *Problematyka ochrony praw podatnika jako kierunek badań nad prawem podatkowym*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.

Franczak A., *Wstęp*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.

Glumińska-Pawlic J., *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.

Mariański A., *Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.

Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009.

Sęk M., *Prawo do informacji w prawie podatkowym*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.

Sidelnik M., *Trendy technologiczne w podatkach na świecie*, https://studio.pwc.pl/media/6215/prez_trendy_last_technologie-w-podatkach.pdf, dostęp: 4.12.2021.

Szubiakowski M., *Problemy proceduralne blokady rachunku bankowego w celu przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2018, nr 3.

Tałasiewicz A., *Rzecznik Praw Podatnika – czy potrzebna jest instytucjonalna ochrona praw podatnika*?, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.

Wojtyczek K., *Ochrona praw podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka*, w: *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, A. Franczak (red.), Warszawa 2021.

Zarys metodyki pracy legislatora. Ustawy, akty wykonawcze, prawo miejscowe, A. Malinowski (red.), Warszawa 2009.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Protokół nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzony w Paryżu dnia 20 marca 1952 r. oraz Protokół nr 4 do powyższej konwencji, sporządzony w Strasburgu dnia 16 września 1963 r., Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175.

Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1499.

Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 2345 ze zm.

Ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 1649.

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2105.

Ustawa z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. poz. 2076.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Zarządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 23 grudnia 2020 r. w sprawie określenia Kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2021-2024, Dz. Urz. Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, poz. 34.

Orzecznictwo

Wyrok ETPC z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie Bulves v. Bułgaria, 3991/03, LEX nr 478333.

Wyrok ETPC z dnia 29 września 2020 r. w sprawie Christian Religious Organization of Jehovah's Witness v. Armenia, 73601/14, LEX nr 3067578.

Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=2&dokument=14742&sprawa=9552, dostęp: 3.01.2022 r.

Wyrok TK z dnia 13 października 2008 r., K 16/07, https://ipo.trybunal.gov.pl/ipo/Sprawa?cid=1&dokument=71&sprawa=4245, dostęp: 3.01.2022.

Wyrok TSUE w sprawach połączonych Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) and Sanders BVBA (C-47/96) v. Belgia, ECLI:EU:C:1997:623, https://eur-lex.europa.eu/legal-content/pl/TXT/?uri=CELEX:61994CJ0286 (wer. ang.), dostęp: 25.02.2022.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 maja 2019 r., I SA/Gl 479/19, LEX nr 2685276.

Inne źródła

Komisja Europejska, *Digital Economy and Society Index (DESI) 2021* (Indeks gospodarki cyfrowej i społeczeństwa cyfrowego [DESI] 2021), https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/desi (wer. ang.), dostęp: 16.02.2022.

Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe*, 3.06.2014 r., KBF-4101-06-00/2013, nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF, https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_13_039_20131223150259138781097 9~01,typ,k.pdf, dostęp: 25.02.2022.

Najwyższa Izba Kontroli, *Informacja o wynikach kontroli. Skuteczność i efektywność administracji skarbowej w poborze podatków*, 21.05.2020 r., KBF430.003.2020, nr ewid. 36/2020/P/19/011/KBF, https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,kbf~p_19_011_20190919124319156888979 9~01,typ,kk.pdf, dostęp: 25.02.2022.

Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, pismo z dnia 30 sierpnia 2021 r. adresowane do Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej, CML/0266/08.21/BOŁC.

Rada Przedsiębiorczości, *Legislacyjny Polski Ład. Rekomendacje Rady Przedsiębiorczości dotyczące nowoczesnego, demokratycznego procesu wdrażania regulacji w Polsce*, 12 października 2021 roku, https://pracodawcyrp.pl/opinie-raporty/raport-legislacyjny-polski-lad, dostęp: 25.02.2022.

Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk sejmowy nr 3516 (VIII kad.), https://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/0/699CD4599E86A183C1258417003123B2/%24File/3516.pdf, dostęp: 21.03.2022.

Wypowiedź Krzysztofa Melasy, dyrektora do spraw strategii bezpieczeństwa w firmie Microsoft, podczas konferencji zatytułowanej „Rewolucyjna zmiana w przepisach: E-faktura i Krajowy System e-Faktur (KSeF)", Warszawa, 22 listopada 2021 r.