Maciej Tarasek
Uniwersytet Śląski

RZECZNIK PRAW PODATNIKA – CZY ROZWIĄŻE PROBLEMY POLSKIEGO PODATNIKA?

I. Wprowadzenie

Od kilku lat pojawiają się propozycje powołania rzecznika praw podatników. W trakcie trwania VI kadencji Sejmu z takim pomysłem wystąpił poseł Platformy Obywatelskiej Michał Jaros,[1] jednak odpowiednia inicjatywa ustawodawcza nie została zgłoszona. Idea powróciła w czasie następnej kadencji – z projektem ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika[2] (dalej jako RPP), przygotowanym przez ekspertów Fundacji Republikańskiej, wystąpiła grupa posłów klubu parlamentarnego Prawo i Sprawiedliwość.

Za projektem w pierwszym czytaniu głosowały wszystkie kluby parlamentarne w Sejmie, ze swoim poparciem wystąpiły także niektóre organizacje pracodawców i przedsiębiorców, jak np. BCC, KIG, PKPP Lewiatan.

Powstaje jednak pytanie, czy RPP będzie w stanie sprostać rzeczywistym problemom polskich podatników?

II. Problemy polskich podatników

Problemy polskich podatników od dawna mocno eksponowane są tak w pracach przedstawicieli polskiej doktryny prawa podatkowego,[3] jak i w mediach specjalistycznych. Klasyfikować można je na różne sposoby, jednak nie jest celem

1 Interpelacja z dnia 9 lipca 2010 r. nr 16946 w sprawie powołania urzędu rzecznika praw podatnika.
2 Druk sejmowy nr 669 z dnia 21 czerwca 2012 r.
3 Por. np. A. Mariański, W. Nykiel, Potrzeba zmian prawa podatkowego – reforma a bieżące udoskonalenia, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 5, s. 8–10; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Podatki dochodowe – kierunek reform, „Przegląd Podatkowy" 2009, nr 8, s. 17–20; C. Kosikowski, Propozycja reformy polskiego systemu podatkowego (kierunki i metody), „Państwo i Prawo" 2003, nr 2, s. 3–12, czy też szereg publikacji R. Mastalskiego, w tym m.in. Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy" 1999, nr 26, s. 3–6.

niniejszego artykułu sporządzenie wyczerpującej listy przeciwności, z jakimi zmierzyć się musi polski podatnik. Dlatego też ze wszystkich problemów wyodrębnione zostaną te o charakterze ustrojowym, które można ująć w czterech punktach:

1) liczba aktów prawnych dotyczących prawa podatkowego,
2) rozmiary każdego z nich oraz związane z tym inne naruszenia zasad przyzwoitej legislacji,
3) rozbudowana kontrola skarbowa,
4) wysokość podatków.

Ad. 1) Jest rzeczą oczywistą, że prawo, z którego treścią nie jest w stanie zapoznać się przeciętny adresat, nie będzie prawidłowo funkcjonowało. Obecnie prawo podatkowe to kilkanaście ustaw oraz kilkadziesiąt aktów podustawowych, a także wykładnia przepisów dokonywana przez ministra finansów oraz inne upoważnione podmioty na podstawie art. 14 i n. Ordynacji podatkowej. Ten element funkcjonowania prawa podatkowego wielokrotnie był krytykowany przez TK[4] jako swoiste prawo powielaczowe. Na ryzyko związane z interpretacjami prawa podatkowego uwagę zwracał R. Hauser już w 1998 r., wskazując, iż RPO będzie w swej praktyce często z taką „wykładnią resortową" miał do czynienia.[5]

Ad. 2) Poważnym wyzwaniem dla podatnika jest nie tylko liczba aktów prawnych dotyczących tej sfery życia społecznego, ale także objętość każdego z nich. Sama ustawa o podatku od towarów i usług w chwili uchwalania zawierała 176 artykułów, nie licząc załączników. Obecnie jest ona jeszcze bardziej rozbudowana – pierwotny art. 28 został uchylony, jednak w jego miejsce wprowadzono piętnaście nowych (art. 28a–28o).

TK stoi na stanowisku, iż przepisy prawa muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, co powinno przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.[6] Nadto Trybunał stwierdził, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest dziedzina prawa daninowego.[7]

4 Wyrok z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, w którym Trybunał stwierdził, iż „Ewolucja podejścia ustawodawcy doprowadziła więc w istocie do przekształcenia instytucji służącej niewiążącemu wyjaśnianiu (także w indywidualnych przypadkach) problemów prawa podatkowego w abstrakcyjną wykładnię przepisów oddziałującą swoją mocą nie tylko na organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, ale również na sferę praw i obowiązków samych podatników."
5 R. Hauser, [w:] Biuletyn Rzecznika Praw Obywatelskich. Materiały, nr 36, Warszawa 1998, s. 57–60.
6 Por. np. orzeczeniu z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00.
7 Por. np. orzeczenie z dnia 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99.

Reguła ta w praktyce dotyczącej aktów prawa podatkowego nie jest przestrzegana. W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych[8]:

– art. 21 ust. 1 zawiera 120 punktów,

– artykułów numer 22 jest piętnaście – od art. 22 do art. 22o,

– sam art. 22 zawiera ustępy od 1 do 1h.

Zagadnienie to jest tylko jednym z przejawów szerszego problemu – braku przestrzegania zasad przyzwoitej legislacji na gruncie prawa podatkowego.[9]

Po pierwsze podstawową zasadą techniki prawodawczej jest, by w sytuacji, gdy zmiany wprowadzane w ustawie miałyby być liczne albo miałyby naruszać konstrukcję lub spójność ustawy albo gdy ustawa była już uprzednio wielokrotnie nowelizowana, winno opracować się projekt nowej ustawy.[10] Nie zmienia to jednak faktu, że np. ustawa o podatku od towarów i usług nowelizowana w samym tylko roku 2011 była pięciokrotnie (z czego w ramach jednej noweli całkowicie pomięto wymóg odpowiednio *vacatio legis* – ustawa została ogłoszona w Dzienniku Ustaw w dniu 28 marca, a weszła w życie w dniu 1 kwietnia).

Po drugie podstawową zasadę dotyczącą legislacji prawa podatkowego zawiera art. 217 Konstytucji, który pozwala stwierdzić, iż w dziedzinie opodatkowania obowiązuje zasada regulowania wszystkich zasadniczych dla daniny elementów w aktach prawnych rangi ustawowej. W doktrynie wskazuje się, iż przepis ten wyraża zasadę zupełnej wyłączności ustawy w sprawach podatkowych.[11]

Nakładanie podatków jest niewątpliwie kluczowym elementem kształtowania polityki państwa. Wprawdzie ustawodawca posiada daleko idącą swobodę w tym zakresie, jednak tym bardziej zobowiązany jest do przestrzegania konstytucyjnych zasad tworzenia prawa podatkowego,[12] np. podziału regulowanej materii pomiędzy ustawą a rozporządzeniem.

Art. 217 wyłącznością ustawy objął m.in. określenie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Jednakże na mocy art. 41 ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług minister finansów posiada uprawnienie do obniżania w drodze rozporządzenia stawek podatku dla dostaw niektórych towarów i świadczeń niektórych usług dla części tych dostaw lub części świadczenia usług oraz do określania warunków stosowania obniżonych stawek

8 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 361.

9 Por. m.in. J. Kulicki, Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego, Analizy BAS, 2010, nr 4.

10 Tak stanowi § 84 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów „Zasady techniki prawodawczej" (Dz.U. z 2002 r. Nr 100, poz. 908).

11 Por. w szczególności C. Kosikowski, Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004, s. 204 i n.

12 H. Litwińczuk, P. Karwat, Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom I, Warszawa 2008, s. 59 i n.

uwzględniających specyfikę obrotu. *De facto* więc minister finansów ma możliwość stanowienia stawek podatku.

Ad. 3) Problemy podatników wiążą się także ze stosowaniem prawa podatkowego, czego najlepszym przykładem jest ustawa o kontroli skarbowej.

Zakres kontroli skarbowej (art. 2) jest tak szeroki, iż w istocie każda działalność, która przynosi jakikolwiek dochód może zostać objęta kontrolą. Nadto kontrola przeprowadzana jest wówczas, gdy wynika to z planu kontroli Urzędu Kontroli Skarbowej, a nie z prawdziwej potrzeby uzasadnionej podejrzeniem popełnienia wykroczenia lub przestępstwa skarbowego.

Każdy podatnik traktowany jest więc jako potencjalny przestępca. Na błędne uregulowanie wskazują tytuły artykułów, opisujących kontrolę skarbową – „Policja skarbowa czy służba bezpieczeństwa" (R. Gwiazdowski)[13] bądź „Kontrola skarbowa, czyli łamanie procedury kołem" (D. Szubielska).[14]

Ad. 4) Być może najistotniejsze wyzwanie stanowi wysokość podatków. Jest rzeczą oczywistą, iż prawo daninowe nie może zakłócać działania gospodarki. Prawodawca stoi jednak przed dylematem, które dobro powinno mieć priorytet – czy dobro publiczne (np. w postaci równowagi budżetowej), czy też dobro indywidualne każdego podatnika. Przykład „klina podatkowego", który od lat wskazywany jest na jedną z głównych wad polskiej gospodarki i który również od lat jest nierozwiązany, pokazuje, iż dla ustawodawcy fiskalizm pozostaje priorytetem. A przecież rozwój gospodarczy nie jest możliwy przy zbyt wysokich podatkach.[15]

III. Instytucja rzecznika praw podatnika na świecie

Tak przedstawiają się główne problemy polskich podatników, a jak ma wyglądać instytucja, która w założeniu ma odpowiedzieć na te wyzwania?

Obecnie na świecie istnieje tendencja do tworzenia coraz bardziej wyspecjalizowanych urzędów rzecznikowskich. Można wskazać kilka grup instytucji wytworzonych w praktyce różnych państw, których zadania stały się zapewne inspiracją dla autorów projektu ustawy o RPP.[16]

W pierwszej z nich powoływany jest Rzecznik Praw Podatników. W Kanadzie *The Taxpayers' Ombudsman* działa od 2007 roku i jest niezależnym od instytucji po-

13 Nr 5/2003, s. 10–13.
14 Nr 10/2003, s. 3–7.
15 Szerzej na ten temat R. Mastalski, Prawo podatkowe a gospodarka, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2005, z. 3, s. 5 i n. oraz A. Gomułowicz, Ochrona wolności i praw ekonomicznych a granice opodatkowania – zasady i kontrowersje, Ruch…, *op. cit.*, s. 19 i n.
16 Szerzej na ten temat na stronie promującej powołanie RPP: www.rzecznikpodatnikow.pl

datkowych urzędem, który odpowiada za nadzór nad przestrzeganiem określonych praw podatnika wyszczególnionych w ustawie o prawach podatnika (*Taxpayer Bill of Rights*).[17]

W drugiej grupie rzecznik ogólny ma zastępcę zajmującego się podatkami. Australijski *The Commonwealth Ombudsman* od 1995 r. posiada wydzieloną komórkę organizacyjną zajmującą się kwestiami podatkowymi (której przewodniczy *Special Tax Adviser*).

Trzecia kategoria państw to te kraje, które powołują rzeczników regionalnych. Niektóre hiszpańskie prowincje lub miasta wytworzyły lokalne organy chroniące prawa podatnika. Jednym z nich jest urząd Rzecznika Podatnika w Madrycie (*Defensor de Contribuyente*). Rzecznik Podatnika przyjmuje skargi i uwagi, które dotyczą m.in.: opóźnień w działaniu organów, godzin urzędowania, traktowania klientów, przepływu informacji itd. Następnie Rzecznik może formułować propozycje rozwiązań skarg zgłaszanych przez podatników.

W innych państwach powstają niezależne instytucje mediacyjno-rozstrzygające. W Austrii od 2003 roku funkcjonuje Niezależny Senat Finansowy, który rozstrzyga spory podatkowe. Jest to dwuinstancyjny trybunał odwoławczy w zakresie podatków, ceł i kar finansowych.

Są również takie kraje, w których stosowana jest kombinacja powyższych rozwiązań. Przykładowo we Włoszech rzecznicy regionalni zajmują się sprawami podatkowymi, a ponadto istnieje sieć niezależnych gwarantów praw podatnika przy administracji skarbowej (*Guarante del Contribuente*), powołanych na mocy ustawy o prawach podatnika z 27 lipca 2000 r. Są to autonomiczne organy kolegialne ulokowane przy regionalnych izbach skarbowych, których zadaniem jest weryfikacja nieprawidłowości w postępowaniach podatkowych zgłoszone przez samych podatników.

W pracach nad regulacją dotyczącą rzecznika praw podatnika należy brać pod uwagę nie tylko rozwiązania stosowane w innych państwach, ale także tzw. „zasady paryskie", które zostały przyjęte przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w formie rezolucji.[18] Zasady dotyczą statusu i funkcjonowania krajowych instytucji powołanych do ochrony i promocji praw człowieka. Zostały one ujęte w formę ogólnych zaleceń, które mają mieć zastosowanie do różnego typu krajowych instytucji zajmujących się ochroną praw człowieka. Wśród nich wskazano, iż:

1) urząd ma być ustanowiony w konstytucji lub ustawie, z wyznaczeniem jego ustroju oraz zakresu działania,

17 www.oto–boc.gc.ca/menu–eng.html, stan na dzień 9 grudnia 2012 r.
18 Rezolucja Zgromadzenia Ogólnego ONZ 48/134 z dnia 20 grudnia 1993 r.

2) w zakresie zadań organu muszą mieścić się pewne minimalne kompetencje (np. możliwość przedstawienia raportów na temat sytuacji ochrony praw),
3) prawo ma określić sposób powołania organu, z zapewnieniem reprezentacji społeczeństwa,
4) ma zostać zapewniona niezależność od rządu (np. poprzez ustanowienie odpowiednich zasad finansowania),
5) organ ma mieć swobodę wykonywania swoich zadań i kompetencji.

IV. Rzecznik Praw Podatnika w projekcie ustawy

Wskazanymi zasadami powinien kierować się polski ustawodawca powołując RPP. W treści projektu należy szukać więc odpowiedzi na pytanie, czy zasady paryskie zostały zachowane.

Zadania RPP określono w art. 3 projektu ustawy. Ma on stać na straży praw podatników (ust. 1 zd. 1) i w tym celu współpracować z RPO (ust. 2). W tym zakresie bada, czy wskutek działania lub zaniechania organów skarbowych nie nastąpiło naruszenie prawa, a także zasad współżycia i sprawiedliwości społecznej (ust. 3).

W codziennej pracy RPP podejmuje czynności (i) na wniosek podatnika, (ii) na wniosek RPO lub też (iii) z własnej inicjatywy (art. 10 projektu ustawy). Po zapoznaniu się z każdym skierowanym do niego wnioskiem RPP może: (i) podjąć sprawę, (ii) poprzestać na wskazaniu podatnikowi przysługujących mu środków działania, (iii) przekazać sprawę według właściwości lub (iv) nie podjąć sprawy (art. 12 ust. 1 projektu ustawy).

Obowiązek podjęcia sprawy następuje w sytuacji, gdy poweźmie on uzasadnioną wątpliwość co do legalności działania organów skarbowych, w tym w szczególności, jeśli istnieje uzasadnione podejrzenie wystąpienia:

1) błędów, omyłek lub przeoczeń organów skarbowych,
2) naruszenia przepisów prawa materialnego lub postępowania przez organy skarbowe,
3) nieuzasadnionej zwłoki przy podejmowaniu czynności przez organy skarbowe,
4) niewyczerpującej lub wprowadzającej w błąd informacji udzielonej w dowolnej formie przez organy skarbowe,
5) zachowania personelu organów skarbowych, naruszających zasadę zaufania obywatela do organów państwa (art. 12 ust. 2).

Jeżeli RPP sprawę podejmie, może m.in. samodzielnie prowadzić postępowanie wyjaśniające (wówczas do jego kompetencji należy np. zbadanie, nawet bez uprzedzenia, każdej sprawy na miejscu oraz żądanie złożenia wyjaśnień, przedstawienia akt każdej sprawy dotyczącej praw podatnika, prowadzonej przez organy skarbowe).

Już po zbadaniu sprawy RPP może m.in.:

1) wyjaśnić wnioskodawcy, że nie stwierdził naruszenia praw podatnika,
2) skierować wystąpienie do organu, w którego działalności stwierdził naruszenie praw podatnika,
3) zwrócić się do organu nadrzędnego nad organem skarbowym, o którym mowa w pkt 2, z wnioskiem o zastosowanie środków przewidzianych w przepisach prawa,
4) zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi,
5) wnieść skargę kasacyjną od prawomocnego orzeczenia, na zasadach i w trybie określonych w odrębnych przepisach.

Ważnym uprawnieniem RPP mają być coroczne informacje dla Sejmu i Senatu o swojej działalności oraz o stanie przestrzegania praw podatnika, w których mają być przekazywane wnioski oraz rekomendacje dotyczące działań, które należy podjąć w celu zapewnienia przestrzegania praw podatnika.

V. Rzecznik Praw Podatnika – ocena projektu

Takie uregulowania stanowią niemal słowo w słowo powtórzenie rozwiązań znanych z ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich.[19] Czy więc ombudsman o kompetencji ogólnej[20] nie jest w stanie zapewnić podatnikom wystarczającej ochrony?

RPO został przez ustrojodawcę wyposażony we właściwość ogólną w zakresie przestrzegania wolności oraz praw człowieka i obywatela. Bez znaczenia jest więc, do jakiej kategorii – grupy praw osobistych, politycznych czy też ekonomicznych, socjalnych i kulturalnych – zaliczymy dane prawo, bowiem „zakres uprawnień Rzecznika [Praw Obywatelskich] obejmuje wszelkie naruszenia praw i wolności obywateli we wszystkich sferach życia społecznego”.[21] Tak szerokie uregulowanie

19 Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147.
20 Dla jasności wywodu w dalszej części artykułu pisząc o Rzeczniku Praw Obywatelskich będę używał sformułowania „ombudsman” lub RPO, określenie „Rzecznik” pozostawiając dla RPP.
21 S. Sagan, Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2003, s. 224.

przedmiotowego zakresu uprawnień ombudsmana nie stoi jednak na przeszkodzie powoływania rzeczników specjalnych (zwanych również sektorowymi lub branżowymi), których celem jest kontrola przestrzegania poszczególnych kategorii praw lub praw przysługujących określonym grupom ludzi.[22] Praktyka taka jest już znana polskiemu ustawodawcy, który powołał do życia takie instytucje, jak Rzecznik Praw Ubezpieczonych,[23] czy też Rzecznik Praw Pacjenta.[24] Od lat głoszone są również postulaty powołania dalszych rzeczników specjalnych, np. rzecznika ochrony praw kobiet, jak też rzecznika praw mniejszości narodowych.

Koncepcja rzeczników branżowych wywołuje w doktrynie prawa konstytucyjnego spore kontrowersje. Zwolennicy tego typu rozwiązań za główny argument podają zwiększenie efektywności działania w sferze ochrony praw i wolności.[25] Przeciwnicy wskazują, iż rzecznicy branżowi w istocie osłabiają pozycję ustrojową ombudsmana, a zadania, które się im poleca skuteczniej mogą wykonywać wyspecjalizowane rzeczowo zespoły w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich.[26] Nadto powołanie rzeczników specjalnych powodować ma nieuzasadniony wzrost wydatków budżetowych. Przeciwnikami tworzenia tego typu organów są również osoby piastujące urząd ombudsmana. A. Zoll w artykule „Czy wielość jest korzystna?" [27] stawia pytanie, czy praw obywateli strzec lepiej będzie jeden urząd rzecznika praw obywatelskich, czy też wiele tego typu organów. Konkluzja autora jest jasna: „Nie zawsze wielość podmiotów mających dbać o przestrzeganie praw człowieka lepiej to gwarantuje. W polskich realiach nie należy mnożyć biurokratycznych bytów, lecz koncentrować się na problemach do załatwienia".

Powstaje więc pytanie, czy RPO wystarczająco „koncentruje się na problemach" polskich podatników.

---

22 Por. W. Sokolewicz, wstęp do „Rzecznik Praw Obywatelskich", [w:] Konstytucja RP. Komentarz, L. Garlicki (red.), s. 7.

23 Powołany do życia w 1995 r. na mocy art. 90b–90d dodanych do ustawy z dnia 28 lipca 1990 r. o działalności ubezpieczeniowej (tekst jedn. Dz. U. z 1996 r. Nr 11, poz. 62). Obecnie funkcjonuje na podstawie ustawy z dnia 22 maja 2003 r. o nadzorze ubezpieczeniowym i emerytalnym oraz Rzeczniku Ubezpieczonych (Dz.U. z 2003 r. Nr 124, poz. 1153).

24 Powołany od życia na mocy ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (tekst. jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 159).

25 W. Nowicka podnosząc kwestię konieczności powołania rzecznika ochrony praw kobiet wskazała, iż „powinno rozważyć się taką koncepcję ze względu na skuteczność działania. (…) stworzenie takiego urzędu, który by zajmował się pewną grupą, mogłoby zwiększyć jego funkcję edukacyjną, dzięki czemu obywatele i obywatelki mogliby z tych praw korzystać i nie byłyby to prawa wyłącznie na papierze", [w:] Biuletyn RPO. Materiały, nr 36, Warszawa 1998, s. 93. W odniesieniu do rzecznika praw podatników na słuszność powołania takiego organu wskazał F. Serrano: „(…) speciality, agility, swiftness, efficacy, sensitivity, reduction of tax litigation and dfficulty inherent to taxation make it necessary to create a specific Tax Ombudsman", F. Serrano, The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection, [w:] Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective, W. Nykiel, M. Sęk (red.), Warszawa 2009, s. 138.

26 J. Świątkiewicz, Rzecznik Praw Obywatelskich w polskim systemie prawnym, Warszawa 2001, s. 153. Autor sugeruje nawet, że „(…) chwytliwe tworzenie nowych bytów ma wychodzić naprzeciw oczekiwaniom niezorientowanych kręgów społeczeństwa".

27 Rzeczpospolita z dnia 09 października 2001 r., s. C2.

Problematyka prawa daninowego od początku funkcjonowania polskiego ombudsmana znajdowała się w kręgu jego zainteresowania – już w pierwszych rocznych sprawozdaniach znajdowały się odniesienia do spraw podatkowych.[28] Praktyka ta kontynuowana jest do dnia dzisiejszego.

Realizacja konstytucyjnych oraz ustawowych zadań przez RPO możliwa jest dzięki wsparciu Biura Rzecznika, którego struktura zbudowana jest w oparciu o wyspecjalizowane jednostki organizacyjne. Jedną z nich jest Zespół Praw Administracyjnego i Gospodarczego. Do zakresu działania Zespołu należą również zagadnienia danin publicznych.[29]

Z powyższych uregulowań wynika, iż ombudsman ma odpowiednie instrumenty do reagowania w wypadku naruszania praw podatników. Czy są one skutecznie wykorzystywane?

Skargi z zakresu prawa podatkowego stanowią niespełna 1% spraw wpływających do RPO – w roku 2011 liczba tego typu wniosków wyniosła 295. Działań nie podjęto jedynie w wypadku 14 z nich, w pozostałej części zostało wszczęte postępowanie wyjaśniające. W 66% przypadków zgłaszane przez podatników zastrzeżenia nie znalazły potwierdzenia, z kolei 16 spraw zakończyło się rozstrzygnięciem oczekiwanym przez wnioskodawcę.[30]

Podejmowane są również działania o charakterze generalnym, które mają pozytywnie wpłynąć na pozycję podatnika wobec organów podatkowych. W ostatnim czasie RPO złożył do TK wniosek w sprawie zbadania zgodności art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej (przepis ten wprowadza tzw. milczącą interpretację) z Konstytucją.[31]

Z powyższych informacji wynika, iż ombudsman podejmuje również działania na rzecz ochrony podatników, jednak dla zwolenników powołania RPP są to działania dalece niewystarczające.[32] Z jednej bowiem strony sprawy podatkowe stano-

28 Przykładowo w „Sprawozdaniu Rzecznika Praw Obywatelskich za okres 1 XII 1988 – 31 XI 1989" Rzecznik podniósł sprawy związane z nierównościami oraz nieprawidłowościami w systemie podatkowym i związane z wymiarem podatków.

29 § 11 ust. 1 pkt 2 Regulaminu organizacyjnego Biura Rzecznika Praw Obywatelskich (Załącznik do Zarządzenia Nr 33/2011 RPO z dnia 12 października 2011 r.).

30 Dane za „RPO jest aktywny w sprawach podatkowych", Dziennik Gazeta Prawna, nr 211 z dnia 30 października 2012 r., dostęp: www.edgp.gazetaprawna.pl, stan na dzień 9 grudnia 2012 r.

31 Wniosek RPO z 20 listopada 2012 r., RPO–716418–12–V/ST. Przepis w obecnym brzmieniu przewiduje, iż w razie niewydania interpretacji indywidualnej w przewidzianym terminie (tj. 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku) uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Jednakże ustawa nie przewiduje, w jakim terminie interpretacja indywidualna powinna zostać sporządzona na piśmie przez organ podatkowy i doręczona podatnikowi. W rezultacie, działając w zaufaniu do instytucji milczącej interpretacji, podatnik może nie wiedzieć, że w jego sprawie została sporządzona, lecz jeszcze nie została mu doręczona, interpretacja indywidualna pozbawiająca go ochrony przewidzianej przepisami. Tym samym art. 14o § 1 Ordynacji podatkowej nie zapewnia podatnikom bezpieczeństwa prawnego.

32 Por. A. Miarkowski, Rzecznik Praw Podatnika w Sejmie, dostęp: http://www.cafr.pl/2012/12/2262/, stan na dzień: 9 grudnia 2012 r.

wią znikomy ułamek spraw podejmowanych przez RPO, a z drugiej strony nawet sprawy podjęte mają w przeważającej części wynik negatywny. Pierwszy argument kierowany być powinien do samych podatników, którzy nie zawsze korzystają ze swych uprawnień do zwracania się z wnioskami. Drugi z kolei wynika z niezrozumienia specyfiki działania ombudsmana, który nie może zmienić decyzji administracyjnej, a zaskarżenie ich do sądu administracyjnego ograniczone jest przepisami formalnymi, dotyczącymi np. terminów (często podatnik zwraca się o pomoc już po upływie tego typu terminów).

Skoro ombudsman ma środki ochrony praw podatnika, to ustanowienie rzecznika zajmującego się tylko tym wycinkiem otaczającej nas rzeczywistości będzie miało sens, jeżeli w wyniku tego poprawi się sytuacja w tym właśnie aspekcie. Czy tak się może stać?

Jak projektodawca widzi funkcję RPP? W uzasadnieniu projektu czytamy: „Dzięki ustawie wzmocniona zostaje pozycja podatnika względem organów podatkowych". Powołano nawet przykład R. Kluski oraz spółki JTT pisząc, iż „Rzecznik włączony w te postępowania na wczesnym etapie prawdopodobnie uchroniłby tych podatników od bankructwa". Autorzy projektu nie wskazali jednak, za pomocą jakich działań takie efekty miałyby być osiągnięte. Ustawa nie przewiduje bowiem, przewidywać zresztą nie może, że Rzecznik będzie mógł wydawać organom podatkowym wiążące ich decyzje.

Ponadto „działania rzecznika na etapie legislacji podatkowej uchroniłyby Skarb Państwa od konieczności zwracania nielegalnie pobranych podatków". Pytanie jednak o to, kogo posłuchają posłowie rządzącej większości – ministra finansów czy RPP – jest pytaniem czysto retorycznym.

Rzecznik „w wyniku monitoringu prawa podatkowego oraz jego stosowania przez organy podatkowe będzie identyfikował obiektywnie niejasne, budzące wątpliwości przepisy bądź praktykę organów podatkowych i będzie działał na rzecz poprawy lub wyeliminowania niejasnych przepisów z systemu". Taki monitoring prowadzony jest od lat – przez doktrynę prawa podatkowego (R. Mastalski, R. Zelwiański) oraz *think tank* (Centrum im. A. Smitha). Ich głos nie jest słyszany, choć nie sposób odmówić wskazanym podmiotom autorytetu. Do legislatywy docierają więc informacje o wadliwych przepisach – RPP będzie jedynie powtarzał znane tezy.

Pomimo krytycznej oceny samej koncepcji powołania kolejnego urzędu, nie da się ukryć, że niektóre rozwiązania są słuszne. Lecz zamiast tworzyć nowy urząd, czy nie lepiej włączyć RPP w ramy organizacyjne RPO jako np. obligatoryjnego zastępcę?

Nadto należy podkreślić, iż niezbędna jest fundamentalna zmiana polityki państwa. W chwili obecnej trudno odnaleźć jedną myśl przewodnią w dziedzinie prawa podatkowego, stąd nie można mówić o polskim „systemie podatkowym", gdyż ten charakteryzować powinien się spoistością, której na razie brak.

BIBLIOGRAFIA

1. Bartosiewicz A., Kubacki R., Podatki dochodowe – kierunek reform, „Przegląd Podatkowy" 2009, nr 8.
2. Hauser R, [w:] Biuletyn Rzecznika Praw Obywatelskich. Materiały, nr 36, Warszawa 1998.
3. Kosikowski C., Finanse publiczne w świetle Konstytucji RP oraz orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (na tle porównawczym), Warszawa 2004.
4. Kosikowski C., Propozycja reformy polskiego systemu podatkowego (kierunki i metody), „Państwo i Prawo" 2003, nr 2.
5. Kulicki J., Zasady przyzwoitej legislacji w procesie stanowienia prawa podatkowego, „Analizy BAS" 2010, nr 4.
6. Litwińczuk H., Karwat P., Prawo podatkowe przedsiębiorców. Tom I, Warszawa 2008.
7. Mariański A., Nykiel W., Potrzeba zmian prawa podatkowego – reforma a bieżące udoskonalenia, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 5.
8. Mastalski R., Prawo podatkowe a gospodarka, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny" 2005, z. 3.
9. Mastalski R., Kierunki reformy polskiego prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy" 1999, nr 26.
10. Sagan S., Prawo konstytucyjne Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2003.
11. Serrano F., The Role of the Tax Ombudsman in Taxpayer Protection, [w:] Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective, Nykiel W., Sęk M. (red.), Warszawa 2009.
12. Świątkiewicz J., Rzecznik Praw Obywatelskich w polskim systemie prawnym, Warszawa 2001
13. Rzeczpospolita z dnia 09 października 2001 r.
14. Ustawa z dnia 28 lipca 1990 r. o działalności ubezpieczeniowej (tekst jedn. Dz.U. z 1996 r. Nr 11, poz. 62). Ustawa z dnia 22 maja 2003 r. o nadzorze ubezpieczeniowym i emerytalnym oraz Rzeczniku Ubezpieczonych (Dz.U. z 2003 r. Nr 124, poz. 1153).
15. Ustawa z dnia 06 listopada 2008 r. o prawach pacjenta i Rzeczniku Praw Pacjenta (tekst. jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 159).
16. Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów „Zasady techniki prawodawczej" (Dz.U. z 2002 r. Nr 100, poz. 908).
17. Regulamin organizacyjny Biura Rzecznika Praw Obywatelskich (Załącznik do Zarządzenia Nr 33/2011 RPO z dnia 12 października 2011 r.).
18. Wyrok TK z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03.

Maciej Tarasek

IS THERE A NEED FOR THE POLISH TAX OMBUDSMAN?

The subject matter of the paper is an analysis a Tax Ombudsman bill. The basic role of the Ombudsman is to protect taxpayer's rights against violations, abuses of power and unfair decisions. The article shows the functions of the Tax Ombudsman and his legal characteristics. Furthermore, the paper describes the activity of the General Ombudsman in the field of taxpayer's rights protection.

Key words: taxpayer's right protection, Tax Ombudsman, infringement of the taxpayer