



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VIII kadencja
Prezes Rady Ministrów
DSP.WPP.140.12.2019.ML

Warszawa, 10 września 2019 r.

Pani
Elżbieta Witek
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowna Pani Marszałek,

przekazuję przyjęte przez **Radę Ministrów stanowisko** wobec poselskiego projektu ustawy

- Karta Praw Podatnika (druk nr 3458).

Jednocześnie informuję, że Rada Ministrów upoważniła Ministra Finansów do reprezentowania Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych.

Z poważaniem

(-) Mateusz Morawiecki

Stanowisko Rządu
do poselskiego projektu ustawy - Karta Praw Podatnika (druk nr 3458)

I. Przedmiot projektu ustawy i istota projektowanych zmian

Projekt ustawy proponuje wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego nowej instytucji, to jest Karty Praw Podatnika, rozumianej jako tekst normatywny, w którym w zwięzły sposób określone są podstawowe prawa podatników, którym odpowiadają obowiązki organów podatkowych.

Zdaniem projektodawców w obliczu licznych i częstych zmian w polskim prawie podatkowym, niekiedy godzących w prawa podatnika oraz niestety nadal występujących naruszeń praw podatnika w procesie stosowania prawa, wprowadzenie karty jako nowego instrumentu wzmacniającego ochronę tych praw, zarówno na etapie tworzenia, jak i stosowania prawa podatkowego, jest obecnie konieczne. Prawo podatkowe silnie ingeruje w prawa podatnika, a organ podatkowy, również jako gospodarz postępowania podatkowego, dysponuje naturalną przewagą nad podatnikiem. Instrumenty takie jak Karta Praw Podatnika są konieczne, aby łagodzić skutki istniejącej nierównowagi oraz zwiększać zaufanie podatnika do państwa, oparte na przekonaniu, że państwo przywiązuje należyłą wagę do ochrony praw podatnika.

W ocenie projektodawców proponowana ustawa jest wyrazem założenia, że państwo i samorząd terytorialny są zobowiązane do dbałości o prawa podmiotów, które umożliwiają ich działanie, ponosząc ciężary i świadczenia publiczne, w tym w szczególności podatki. W myśl zasady wzajemnej lojalności, wymagając od podatnika rzetelności w deklarowaniu podstawy opodatkowania i zapłacie należnej kwoty podatku, należy zagwarantować mu przestrzeganie zasady ekonomiczności opodatkowania, a także standardów przyzwoitej legislacji i rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych.

Z uzasadnienia ustawy wynika, że celem ustawy jest zapewnienie należytej ochrony praw podatników, która każdorazowo wymaga odpowiedniego wyważenia interesu publicznego i prywatnego w prawie podatkowym. Ustawa ma również na celu podniesienie świadomości społecznej praw podatnika. Cele te zostały wprost wyrażone w Preambule ustawy.

W uzasadnieniu wskazano, że Karta Praw Podatnika jest instytucją znaną wielu systemom podatkowym. Posiadanie karty jest międzynarodowym, uznanym standardem, zatem jej brak w polskim systemie podatkowym jest wyrazem nienadążania za najlepszymi praktykami światowymi.

Projektodawcy podkreślili, że ze względu na szeroką reprezentację grup zainteresowanych prawem podatkowym w pracach nad projektem Deklaracji Praw Podatnika podpisanej dnia 18 maja 2011 r. pod patronatem Krajowej Rady Doradców Podatkowych właśnie ten dokument przyjęto jako punkt wyjścia w pracach nad projektem ustawy, jednocześnie czerpiąc z rozwiązań zawartych w projekcie Ordynacji podatkowej oraz w projektach przedstawionych przez poszczególnych przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego. Źródłem inspiracji był też Kodeks postępowania administracyjnego. Sięgnięto również do rezultatów prac międzynarodowych. W projekcie uwzględniono też uwagi zgłoszone przez uczestników dwóch konferencji „Karta Praw Podatnika”, które odbyły się w Łodzi w dniu 12 marca 2018 r. i w Warszawie w dniu 26 marca 2019 r.

II. Uwagi ogólne do projektu ustawy

W ocenie Rady Ministrów funkcjonujące w aktualnym stanie uregulowania prawne realizują cele związane z ochroną praw podatnika. Dotyczy to zarówno etapu legislacji, jak i etapu stosowania prawa. Regulacje zawarte w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, 924 i 1018) w dostatecznym stopniu zapewniają właściwą ochronę praw podatnika. Stałym recenzentem przestrzegania praw podatnika w postępowaniach podatkowych i kontrolnych są sądy administracyjne, które badają zgodność z prawem rozstrzygnięć podatkowych. Natomiast zasady podejmowania, wykonywania i zakończenia działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym prawa i obowiązki przedsiębiorców oraz zadania organów władzy publicznej w tym zakresie określa ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. 2019 poz. 1292, z późn. zm.).

Regulacje zawarte w ustawie – Ordynacja podatkowa dają podatnikom szerokie możliwości ochrony ich interesów zarówno w toku toczącego się postępowania podatkowego i kontroli podatkowej, jak i przed wszczęciem tych procedur. W szczególności są to przepisy zawierające zasady ogólne postępowania podatkowego (art. 120 - 129 ustawy – Ordynacja podatkowa), przepisy przewidujące terminy załatwienia spraw podatkowych z prawem ponaglenia organu (art. 139 - 142 ustawy – Ordynacja podatkowa) oraz zasady wykonywania decyzji podatkowej (art. 239a - 239j ustawy – Ordynacja podatkowa). Odpowiednie stosowanie przepisów ustawy – Ordynacji podatkowej, daje podatnikom ochronę ich interesów również w toku kontroli celno-skarbowej (art. 94 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, z późn. zm.)), są to m.in. przepisy zawierające zasady ogólne postępowania podatkowego (art. 120 - 129 ustawy – Ordynacja podatkowa).

Ustawa – Prawo przedsiębiorców gwarantuje ochronę przedsiębiorców we wszystkich sprawach związanych z podejmowaniem, wykonywaniem i zakończeniem działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Gwarancje te obejmują w szczególności postępowania podatkowe oraz czynności sprawdzające, kontrole podatkowe oraz celno-skarbowe (w tym ostatnim przypadku – z wyłączeniem ograniczeń kontroli działalności gospodarczej, co nie wyklucza stosowania przez organ kontroli celno-skarbowej innych zasad Prawa przedsiębiorców, np. zasady zaufania i proporcjonalności). Regulacje chroniące firmy w sferze prawa podatkowego przed nadużyciami ze strony aparatu skarbowego znajdują się przede wszystkim w przepisach rozdziału 1. – Przepisy ogólne (które to przepisy, wraz z zasadami ogólnymi prawa podatkowego, wspólnie tworzą spójny system standardów postępowania w relacjach na linii administracja skarbową – przedsiębiorcy, przy czym nowa Ordynacja podatkowa, po wejściu w życie, dodatkowo skonkretyzuje te wspólne standardy w odniesieniu do specyfiki spraw podatkowych), rozdziału 2. – Podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej (w zakresie prawa do zawieszenia działalności gospodarczej i skutków tej instytucji w sferze podatków), rozdziału 3. – Załatwianie spraw z zakresu działalności gospodarczej, rozdziału 5. – ograniczenia kontroli działalności gospodarczej. Realizację postulatu przyzwoitej legislacji podatkowej zabezpiecza rozdział określający zasady opracowywania projektów aktów normatywnych z zakresu prawa gospodarczego oraz oceny ich funkcjonowania.

Ponadto zmiany prawa podatkowego w coraz większym stopniu stwarzają podatnikowi możliwości zaprezentowania i obrony jego słuszych interesów.

Projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (druk sejmowy nr 3516) oraz projekt ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 3517) wprowadzają wiele korzystnych rozwiązań dla podatników.

Celem projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika jest powołanie instytucji stojącej na straży praw podatników. Projekt ten ma za zadanie zwiększyć gwarancję ochrony praw wszystkich

podatników, wynikających z aktualnie obowiązujących i projektowanych przepisów prawa podatkowego, co w konsekwencji ma się przyczynić do wzmocnienia pozycji podatnika w kontaktach z organami administracji skarbowej. Projekt tej ustawy, oprócz przepisów regulujących zadania, kompetencje i sposób funkcjonowania nowej instytucji rzecznikowskiej, zawiera również podstawowy katalog uprawnień wynikających z regulacji prawa podatkowego, który można uznać za swoistą „Kartę Praw Podatnika” (art. 1 projektu ustawy). Ten prosty i zrozumiały katalog praw podatnika, zawarty w art. 1 *projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika*, podniesie świadomość społeczną wśród podatników w zakresie tego, jakie przysługują im uprawnienia i kiedy naruszenie tych praw może skutkować interwencją nowo powołanej instytucji Rzecznika Praw Podatnika. W ocenie Rady Ministrów ustanowienie prostego, normatywnego katalogu praw podatnika wraz z powołaniem do działania wyspecjalizowanej instytucji ochrony praw podatników przyczyni się do wsparcia obywateli w wypełnianiu ich obowiązków podatkowych.

Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa ustanawia katalog zasad ogólnych, który odpowiada potrzebom i współczesnym standardom ochrony praw podatnika. Uwzględniają one interes podatnika w wyniku zwiększenia jego ochrony. W projektowanych przepisach została zapewniona zgodność między zasadami ogólnymi prawa podatkowego i zasadami ogólnymi skatalogowanymi w Prawie przedsiębiorców. Wprowadzono instytucje przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru. W ramach przedawnienia wymiaru określono czas na doręczenie zobowiązanemu decyzji przez organ I instancji. Przedawnienie poboru wyznacza natomiast czas na wyegzekwowanie należnego podatku. Proponuje się również wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności. Określono niezbędne elementy jakie powinien zawierać wniosek o udzielenie ulgi w spłacie, co będzie praktyczną wskazówką dla zobowiązanego do prawidłowego jego sporządzenia.

Ważnym instrumentem ochrony praw podatnika są projektowane konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowa podatkowa, mediacja, program współdziałania, konsultacje skutków podatkowych transakcji). Umowa podatkowa może zostać zawarta w szczególności w przypadku trudnych do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie. Katalog obszarów możliwych uzgodnień jest otwarty (niewyczerpujący). Umowy podatkowe będą zawierane po przeprowadzeniu uzgodnień między podatnikiem a organem podatkowym i dokumentowane protokołem, stwierdzającym m.in. zakres i treść dokonanych uzgodnień. Umowa będzie mogła zostać zawarta w dowolnej procedurze podatkowej. Mechanizmem procesowym ułatwiającym komunikację między organem podatkowym a podatnikiem jest mediacja podatkowa – procedura rozwiązywania sporów z udziałem pośrednika - mediatora. Jej wszczęcie będzie możliwe na każdym etapie tego postępowania (tj. w I lub w II instancji). Strony będą dokonywać swobodnego, wspólnego wyboru mediatora z listy prowadzonej przez Szefa KAS. Wynik mediacji będzie dokumentowany w protokole zawierającym m.in. informację o treści umowy lub jej braku. Wprowadzono również regulację programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (tzw. cooperative compliance). Program Współdziałania będzie maksymalnie odformalizowany i oparty na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym – na porozumieniu między podatnikiem a administracją oraz na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce. Każda ze stron będzie mogła swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wystąpieniu z programu. Program będzie adresowany tylko do największych podatników. Nastąpi zmniejszenie obciążeń administracyjnych przedsiębiorców wiążących się z przestrzeganiem prawa podatkowego, a kontrole organów podatkowych będą dla tej grupy podmiotów zdecydowanie mniej liczne i uciążliwe. Proponuje się także wprowadzenie procedury konsultacyjnej (jako typu postępowania podatkowego), w której wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących przeszłych rozliczeń podatkowych przed

zaistnieniem ewentualnego sporu. W ramach procedury będą dokonywane ustalenia faktyczne oraz uzgodnienia między organem podatkowym a podatnikiem. W postępowaniu konsultacyjnym będą wydawane decyzje podatkowe. Decyzje te, na zasadach ogólnych, będą wiążące dla organu podatkowego i podatnika oraz będą podlegać zaskarżeniu. W przyszłym postępowaniu podatkowym organ podatkowy nie będzie mógł zająć stanowiska różniącego się od wyrażonego w tej decyzji. Proponowane rozwiązanie pozwoli wyposażać podatników w cenny instrument uzyskiwania pewności prawa w sprawach złożonych i istotnych dla ich działalności. Nastąpi ograniczenie liczby sporów, a jeżeli takie powstaną będą prowadzone w warunkach mniej antagonizujących strony.

Aktualnie projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (druk sejmowy nr 3516) oraz projekt ustawy – Ordynacja podatkowa (druk sejmowy nr 3517) są przedmiotem prac parlamentarnych. Projekty zostały skierowane do Podkomisji stałej do Monitorowania Systemu Podatkowego.

Podsumowując, należy stwierdzić, że Karta Praw Podatnika stanowi w istocie zbiór obowiązujących praw wynikających z Konstytucji RP oraz praw wyrażonych w innych ustawach. Mając na uwadze potrzebę zachowania przejrzystości obowiązujących przepisów w systemie prawa podatkowego w odniesieniu do uprawnień podatników, niecelowym wydaje się zatem tworzenie dodatkowego aktu rangi ustawowej, w którym zgodnie z intencją projektodawcy dochodzi de facto do odtworzenia uprawnień wynikających z innych, obowiązujących aktów prawnych, przede wszystkim ustawy – Ordynacja podatkowa. Przykładowo można wymienić prawo do korekty deklaracji, prawa chroniące interesy podatnika w postępowaniu podatkowym czy zakaz wydawania decyzji na niekorzyść strony.

Jednocześnie bardzo ogólnikowe i nieprecyzyjne sformułowania mogą wprowadzać podatnika w błąd, co do prymatu poszczególnych uprawnień w odniesieniu do praw i obowiązków wynikających z innych ustaw podatkowych.

III. Uwagi szczegółowe do projektu ustawy

1. Prawo do dobrego prawodawstwa podatkowego

Prawo to można wywieść z wielu, wynikających z Konstytucji RP, zasad tworzenia prawa, które stanowią gwarancję przestrzegania praw podatnika na etapie legislacyjnym. Obowiązek respektowania reguł wynika z wyrażonej bezpośrednio w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego, która w kontekście praw podatnika jest interpretowana w zakresie zasad: zaufania podatnika do państwa i prawa, niedziałania prawa wstecz, zachowania *vacatio legis*, określoności prawa, ochrony praw nabytych oraz zakazu nadmiernej ingerencji.

W prawie podatkowym wyrazem realizacji konstytucyjnej ochrony podatnika działającego w zaufaniu do prawa i do organów podatkowych jest instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego, uregulowana w art. 14a–14s Ordynacji podatkowej.

Odzwierciedleniem zasady niedziałania prawa wstecz jest zakaz nadawania mocy wstecznej zwłaszcza przepisom normującym prawa i obowiązki podatnika, jeżeli prowadzi to do pogorszenia jego sytuacji w stosunku do stanu poprzedniego. Wskazany zakaz nie wyklucza zmiany przepisów w trakcie roku podatkowego czy innego okresu rozliczeniowego, jeżeli sytuacja podatnika byłaby uprzywilejowana w porównaniu do tej przed zmianami.

Natomiast zasada zachowania odpowiednio długiego *vacatio legis* jest szczególnie silna w kontekście ochrony praw podatnika – Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 15 marca 1995 r., sygn. K 1/95, podkreślił, że: „W zakresie ustanawiania obowiązku podatkowego władztwo państwa rysuje się wyjątkowo ostro. Gwarancje prawne ochrony interesu jednostki mają w prawie podatkowym dlatego tak duże znaczenie i to zarówno w płaszczyźnie

materialnoprawnej, jak i proceduralnej. Stwarza to wymóg takiego sposobu wprowadzania regulacji prawnych, aby ustawodawstwo dotyczące podatków (...) znane było podatnikom ze stosownym wyprzedzeniem czasowym”.

Z kolei zasada proporcjonalności, zwana także zasadą zakazu nadmiernej ingerencji, nakazuje stosowanie takich środków w dążeniu do osiągnięcia celu, aby jak najmniej naruszały one interesy podatnika.

Praktycznym aspektem wyrażającym treść zasady określoności prawa jest stanowienie prawa w sposób precyzyjny, jasny, z zachowaniem zasad poprawności językowej i logicznej. Niejasne i nieprecyzyjne przepisy prawa podatkowego rodzą bowiem niepewność ich adresatów co do treści przysługujących im praw i ciążących na nich obowiązków.

Ochrona praw słuszenie nabytych jest jedną z podstawowych wartości państwa prawnego i powinna obowiązywać również w prawodawstwie podatkowym. W tym przypadku bezpieczeństwo prawne podatnika polega na pewności, że prawa podmiotowe, uzyskane zgodnie z przepisami ustawy podatkowej i zasadami słuszności, nie zostaną w sposób niespodziewany i bez uzasadnionej racji przez ustawodawcę podatkowego zniesione bądź ograniczone. W wyroku z dnia 27 lutego 2002 r. sygn. akt K 47/01 Trybunał Konstytucyjny wskazał, w kontekście utrzymania lub cofnięcia zwolnień podatkowych, na domniemanie względnej swobody regulacyjnej ustawodawcy w zakresie udzielanych zwolnień. Podkreślono, że podatnikom podatku dochodowego od osób fizycznych nie może być przypisane bezterminowo „prawo do zwolnień podatkowych” określonego typu, wyprowadzane wyłącznie z faktu posiadania tego typu ustawowych zwolnień w poprzednim okresie, czy też w znacznej części konkretnego roku podatkowego. Nie jest więc w tej sytuacji możliwe objęcie określonych zwolnień podatkowych zasięgiem bezwarunkowo i niezmiennie chronionych konstytucyjnie „praw niewadliwie nabytych”, znajdujących „trwałą” ochronę w obliczu potencjalnych i motywowanych między innymi ochroną równowagi budżetowej zmian ustawodawstwa podatkowego. Dla przyjęcia konstytucyjnego wymogu takiej ochrony nie wystarcza też postulat sprawiedliwości społecznej, odniesiony do ochrony grupowego interesu podatników.

Stabilność prawa podatkowego jest również realizowana przez wyrażoną w art. 217 Konstytucji zasadę wyłączności ustawy w prawie daninowym. Za niesporne przyjmuje się, że w drodze analogii nie wolno tworzyć nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, a milczenie ustawodawcy należy uznać za obszar wolny od opodatkowania, a nie za lukę prawną i to nawet wtedy, gdy można było domniemywać błąd legislacyjny (wyrok NSA z dnia 2 marca 2006 r., sygn. I FSK 736/05).

Realizacja przez Ministra Finansów podniesionego w projekcie obowiązku urzędowej publikacji ujednoliconych tekstów aktów prawnych z zakresu prawa podatkowego byłaby sprzeczna z regulacjami ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1523, z późn. zm.). Teksty jednolite ustaw ogłasza Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej, a innych aktów normatywnych (rozporządzenia) – organ właściwy do wydania tego aktu (art. 16 ust. 1 ustawy).

Projekt Karty Praw Podatnika przewiduje zasadę prawa do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie. Formułowanie takiej zasady jest sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego¹ i poglądami wyrażonymi w piśmiennictwie². W orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny analizował instytucję przedawnienia w prawie karnym. Uznał, że przedawnienie stanowi wyłącznie wyraz polityki ustawodawcy, przez co nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki chronione konstytucyjnie ani jako ekspektatywa

¹ Np. wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r. sygn. akt P 26/10.

² W. Morawski, Zmiana zasad przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – dokonana z dniem 1 września 2005 r. – kwestie intertemporalne, *Przegląd Podatkowy* 3/2008, s. 48.

takiego prawa (zob. wyrok TK z 25 maja 2004 r., sygn. SK 44/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 46, pkt IV). Jednostka nie może bowiem oczekiwać korzyści, które mogłyby wynikać dla niej w związku z naruszeniem prawa, gdyż prawo nie ochrania tych, którzy poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach (*nemo ex suo delicto meliorem suam conditionem facere potest*). Potwierdził to również TK w odniesieniu do prawa daninowego, podkreślając, że konstytucyjną zasadą jest płacenie podatków, nie zaś unikanie zapłaty w oczekiwaniu na przedawnienie (zob. postanowienie TK z 7 września 2009 r. sygn. akt Ts 389/08, OTK ZU nr 5/B/2009, poz. 431). Decyzja, czy w ogóle wprowadzić do systemu prawa przedawnienie zobowiązań podatkowych, mieści się w szerokim marginesie swobody regulacyjnej ustawodawcy³. Instytucja przedawnienia nie jest więc podmiotowym prawem konstytucyjnym. Pozostaje także poza zakresem stosowania zasady ochrony praw nabytych (W. Morawski, Zmiana zasad przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – dokonana z dniem 1 września 2005 r. – kwestie intertemporalne, *Przegląd Podatkowy* 3/2008, s. 48).

Aktualnie co do zasady zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Termin ten może zostać wydłużony wskutek przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia. Przypadki te szczegółowo określają przepisy Ordynacji podatkowej w rozdziale 8 działu III.

W Ordynacji podatkowej zagwarantowany został również obowiązek rozstrzygania na korzyść podatnika niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego (art. 2a ustawy – Ordynacja podatkowa). Przestrzeganie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest czynnikiem zapewniającym podatnikom niezbędny poziom bezpieczeństwa prawnego. Ponadto należy zauważyć, że wprowadzenie w projektowanym art. 6 ust. 4 podobnej normy prawnej do już funkcjonującej w art. 2a Ordynacji podatkowej nie wydaje się celowe.

2. Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z ustaw podatkowych

Sposoby powstania zobowiązań podatkowych określają przepisy Ordynacji podatkowej. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania lub doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku zapłaty podatku w wysokości wyższej niż wynikającej z przepisów prawa podatkowego podatnik ma zagwarantowane przepisami Ordynacji podatkowej prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Przepisy tej ustawy precyzyjnie określają również terminy zwrotu nadpłaty oraz zasady oprocentowania nadpłaty. Swoboda dysponowania nadpłatą ograniczona została wyłącznie do sytuacji, gdy podatnik ma zaległości podatkowe lub bieżące zobowiązania podatkowe. Powstała nadpłata z urzędu podlega zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę oraz bieżących zobowiązań podatkowych. Projekt przewiduje w art. 7 ust. 4, że podatnik ma prawo do otrzymania zwrotu nadpłaty w rozsądnym terminie. W związku z tym zachodzi wątpliwość, w jaki sposób należałoby oceniać niedookreślone pojęcie „w rozsądnym terminie” przez pryzmat oprocentowania nieterminowo zwróconej nadpłaty.

Przewidziane w projekcie ustawy prawo do korekty deklaracji określone zostało w sposób hasłowy, nieodzwierciadlający całości instytucji korekty deklaracji. W związku z tym uregulowaniem powstaje problem, jak oceniać ww. bezwarunkowe uprawnienie podatnika do złożenia korekty deklaracji w kontekście przepisów ustawy Ordynacja podatkowa, czy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768, z późn. zm.), gdzie uprawnienie to poddane zostało ograniczeniom temporalnym. Podatnik miałby problemy ze wskazaniem przepisów, z których miałby wywodzić swoje prawo do

³ Wyrok TK z dnia 21 czerwca 2011 r. sygn. akt P 26/10.

złożenia korekty, skoro różne akty prawne w randze ustawy regulowałyby to uprawnienie w sposób odmienny.

Ordynacja podatkowa gwarantuje podatnikowi prawo do korekty deklaracji, z tym że uprawnienie to ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Uprawnienie przysługuje nadal po zakończeniu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego - w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego.

W projekcie nie jest także sprecyzowane, czy mowa jest o ulgach i zwolnieniach wynikających z poszczególnych ustaw podatkowych, czy o ulgach w spłacie zobowiązań podatkowych. Instytucja ulg w spłacie zobowiązań podatkowych została zagwarantowana w dziale III rozdziale 7a *Ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*. Przewidziano, że organ podatkowy, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może:

- 1) odroczyć termin płatności podatku lub rozłożyć zapłatę podatku na raty;
- 2) odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- 3) umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.

Podatnik ma prawo do ubiegania się o ulgę, jeżeli spełnia powyżej określone przesłanki, którymi są „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”. Decyzje w sprawie ulg w spłacie mają charakter uznaniowy. W projektowanym art. 8 ust. 3 ustanawia się nowy katalog przesłanek uprawniających do udzielenia ulg (wartości konstytucyjne, w szczególności ochrona godności jednostki, minimum egzystencji, ochrona rodziny albo zasada ochrony źródeł podatku) w stosunku do przepisów Ordynacji podatkowej. Określone w projekcie przesłanki nie pokrywają się zakresowo w pełni z przesłankami określonymi w Ordynacji podatkowej.

3. Prawo do domniemania rzetelności i dobrej wiary

Domniemanie prawidłowości deklaracji podatkowej jest sformułowane w obowiązujących regulacjach. W szczególności należy wymienić przepisy art. 21 § 2 i 5 Ordynacji podatkowej. Nie ma potrzeby powielać tych rozwiązań w innej ustawie.

Obowiązująca Ordynacja podatkowa zapewnia ochronę praw podatnika w sporze z organem podatkowym. Reguluje to wspomniany wcześniej art. 2a Ordynacji podatkowej, w myśl którego niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.

4. Prawo do prywatności

Tajemnica skarbowa uregulowana w Ordynacji podatkowej w dziale VII *Tajemnica skarbowa* jest instytucją, która gwarantuje bezpieczeństwo danych wszystkich podmiotów uczestniczących w stosunkach prawnopodatkowych. Tajemnica skarbowa służy ochronie danych wynikających z deklaracji lub innych dokumentów przekazywanych organom podatkowym albo przez te organy pozyskiwanych na mocy ustaw podatkowych, a stanowiących dane gromadzone i przetwarzane w celu przeprowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego lub innych procedur szczególnych uregulowanych w przepisach ustaw podatkowych. Udostępnianie informacji objętych tajemnicą skarbową może nastąpić wyłącznie w trybie ściśle określonym w przepisach Ordynacji podatkowej (art. 297-299 Ordynacji podatkowej).

Zaproponowane w projekcie nowej Ordynacji podatkowej rozwiązania w zakresie tajemnicy skarbowej są korzystniejsze niż dotychczas obowiązujące, albowiem są ukierunkowane w większym stopniu na uszczelnienie danych i innych informacji objętych tajemnicą skarbową, a w szczególności chronić będą informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa na takim

samym poziomie, jak dane objęte tajemnicą bankową. Doprowadzi to do poprawy relacji między podatnikami i organami podatkowymi, wzmocni pozycję podatników wobec organów podatkowych.

5. Prawo do rzetelnego postępowania administracyjnego i sądowego w sprawach podatkowych

Podniesione w projekcie ustawy (art. 13-17) prawa chroniące interesy podatnika w postępowaniu podatkowym zagwarantowane są przepisami Ordynacji podatkowej. Przede wszystkim są to przepisy zawierające zasady ogólne postępowania podatkowego (art. 120 - 129 ustawy) oraz rozdziału 3a *Pełnomocnictwo*, rozdziału 8 *Wszczęcie postępowania*, rozdziału 10 *Udostępnianie akt* i rozdziału 11 *Dowody* działu IV *Postępowanie podatkowe* oraz działu VI *Kontrola podatkowa*.

Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

W oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej dowodem może być wszystko to, co może przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności sprawy i jednocześnie nie jest sprzeczne z prawem. Strona ma również zagwarantowane prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń. Prawo to przysługuje również po zakończeniu postępowania. Prawa tego nie stosuje się jedynie do znajdujących się w aktach sprawy dokumentów zawierających informacje niejawne, a także do innych dokumentów, które organ podatkowy wyłączy z akt sprawy ze względu na interes publiczny.

Warunkiem podstawowym, umożliwiającym organowi podatkowemu zgodne z prawem prowadzenie postępowania podatkowego, jest uprzednie formalne powiadomienie podatnika o jego wszczęciu. Wszczęcie postępowania z urzędu następuje w drodze postanowienia. O skutecznym wszczęciu postępowania podatkowego z urzędu można mówić dopiero z chwilą wydania postanowienia i doręczenia go stronie. Od zasady wydawania postanowień przewidziano wyjątki, które przykładowo dotyczą: ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie (dotyczy to podatku rolnego, leśnego, i od nieruchomości wymierzanego osobom fizycznym); zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku; wstrzymania wykonania decyzji; wygaśnięcia decyzji.

Nie znajduje uzasadnienia formułowanie prawa podatnika do otrzymania rzetelnej i zrozumiałej informacji o przesłankach czynności kontrolnych (art. 16 ust. 1 projektu). W prawie podatkowym takie przesłanki nie są i nie mogą być określone. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 Ordynacji podatkowej). Art. 84 Konstytucji ustala zasadę powszechności opodatkowania. Podatnik ma konstytucyjny obowiązek płacenia danin publicznych, w tym podatków. Organ podatkowy ma odpowiadające temu obowiązkowi uprawnienie do kontroli wykonywania tego obowiązku bez wskazywania jakichkolwiek przesłanek podjęcia kontroli. Ustawowo określone są natomiast przesłanki uzasadniające niezwłoczne, bez wcześniejszego zawiadomienia, podjęcie kontroli podatkowej. O zaistnieniu tych przesłanek podatnik jest zawsze powiadamiany.

Wymóg wcześniejszego powiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej umożliwia kontrolowanemu przygotowanie się (organizacyjne, dokumentacyjne) do kontroli oraz służy budowaniu wzajemnego zaufania pomiędzy organem podatkowym a kontrolowanym. Zawiadomienie kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli powinno nastąpić na co najmniej 7 dni przed dniem jej wszczęcia. Trzeba zauważyć, że termin ten może

być krótszy, ale jedynie wtedy, gdy wyrazi na to zgodę kontrolowany. W przypadku braku wyraźnej zgody po stronie kontrolowanego na wszczęcie kontroli w terminie krótszym niż 7 dni od dnia zawiadomienia wcześniejsze wszczęcie kontroli nie jest możliwe. Odstępstwa od obowiązku zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej znajdują zastosowanie w ustawowo określonych przypadkach np.: gdy kontrola dotyczy m.in. zasadności zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, opodatkowania przychodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej. Dodać również należy, że kontrola podatkowa przeprowadzana jest na podstawie imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej (KON-W), które zawiera pouczenie o prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów Ordynacji podatkowej oraz dodatkowo z ustawy – Prawo przedsiębiorców. Należy zauważyć, że wszczęcie kontroli celno-skarbowej nie poprzedza zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli.

Ordynacja podatkowa dopuszcza możliwość dokonywania przez stronę czynności w postępowaniu podatkowym przez pełnomocnika. Możliwość ta jest wyłączona, gdy charakter czynności wymaga osobistego działania strony. Zakaz działania za pośrednictwem pełnomocnika dotyczyć może jednak tylko przeprowadzenia poszczególnych czynności, nie zaś całego postępowania podatkowego. Osobiste działanie strony wynikać może z przepisów prawa, z postanowienia organu prowadzącego postępowanie bądź z charakteru czynności procesowych, np. dowód z przesłuchania strony może być przeprowadzony tylko z udziałem samej strony. Nie oznacza to jednak, że ustanowiony przez stronę pełnomocnik nie może asystować przy przeprowadzaniu takiej czynności ani udzielać stosownej pomocy prawnej.

6. Prawo do zaskarżenia rozstrzygnięć w sprawach podatkowych

Ordynacja podatkowa określa podstawowe elementy, jakie powinna zawierać decyzja podatkowa. Koniecznym elementem decyzji jest pouczenie o trybie odwoławczym, jeśli taki w konkretnej sprawie może być uruchomiony. Jeżeli natomiast wydana decyzja może być kwestionowana w drodze skargi do sądu administracyjnego, pouczenie o tym również powinno znaleźć się w treści decyzji. Zaniechanie tego obowiązku lub też błędne pouczenie co do przysługującego prawa (np. wadliwie pouczone o terminie wniesienia skargi do WSA) nie może szkodzić stronie.

Przepisy Ordynacji podatkowej zawierają normę zakazującą wydawania decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny. Stwarza to dla strony odwołującej się od rozstrzygnięcia organu I instancji gwarancję procesową, iż w wyniku złożenia odwołania jej sytuacja prawna się nie pogorszy. Zakaz ten obowiązuje tylko w stosunku do tych decyzji, w których organ odwoławczy, rozstrzygając sprawę podatkową, orzekł co do istoty sprawy i wydał rozstrzygnięcie o charakterze reformacyjnym. Poza tym w projekcie nowej Ordynacji podatkowej wprowadzono zakaz *reformationis in peius* w szerszym zakresie niż dotychczas. Zakaz ten nałożono dodatkowo na organ pierwszej instancji przy ponownym rozpoznaniu sprawy po jej uchyleniu przez organ drugiej instancji lub sąd administracyjny.

Uregulowanie w art. 20 ust. 2 projektu przewiduje prawo podatnika do zainicjowania kontroli sądowej dotyczącego go rozstrzygnięcia podatkowego, nawet jeśli nie skorzystał z prawa do zainicjowania kontroli instancyjnej. Przepis ten zawiera analogiczne rozwiązania do przewidzianych w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, w którym wprowadzono możliwość złożenia skargi na decyzje organu pierwszej instancji, w sytuacji gdy obejmuje ona wyłącznie zarzuty naruszenia prawa materialnego.

Z kolei zgodnie z projektowanym art. 22 projektu, środki egzekucyjne nie mogą być stosowane przed rozpatrzeniem środków zaskarżenia przeciw wykonalności decyzji. Przepis nie określa

rodzaju postępowań, w ramach których mogą być wnoszone środki zaskarżenia. Wątpliwość zatem może budzić, czy chodzi o postępowania administracyjne czy również sądowe.

Projektowany przepis stanowiłby *lex specialis* w stosunku do art. 239a ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z którym decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 239b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie, zaś wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji. Skoro zgodnie z obowiązującą zasadą nie podlega egzekucji administracyjnej decyzja nieostateczna, to zgodnie z projektowanym art. 22 nie będzie podlegała egzekucji administracyjnej również decyzja nieostateczna, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Może się zatem zdarzyć sytuacja, że w wyniku wniesionego zażalenia na podstawie art. 239b § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa nie będzie możliwe stosowanie środków egzekucyjnych aż do momentu rozpatrzenia środków zaskarżenia (najpierw w trybie administracyjnego postępowania, a następnie sądowego). W skrajnych przypadkach może to potrwać nawet kilka lat, co niewątpliwie może prowadzić do udaremnienia egzekucji administracyjnej.

Dotychczasowy przepis art. 239a ustawy – Ordynacja podatkowa stanowi wystarczającą gwarancję prawa do ochrony podatnika przed przedwczesną egzekucją. Rozszerzanie zakresu ochrony podatnika na sytuacje dotyczące niemożności prowadzenia egzekucji administracyjnej w przypadku zaskarżenia postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności uniemożliwi stosowanie środków egzekucyjnych, w sytuacji gdy zostanie uprawdopodobnione, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Projektowana zmiana może doprowadzić do pokrzywdzenia interesu wierzyciela, jakim jest Skarb Państwa.

7. Obowiązek miarkowania sankcji

Projektowany przepis art. 23 odnosi się do zakazu podwójnego lub nieproporcjonalnego karania. Zgodnie z ust. 1 sankcje i odpowiedzialność karna i karna skarbową są stanowione i nakładane z uwzględnieniem zasady proporcjonalności. Ust. 2 stanowi, iż zakazane jest nakładanie podwójnej sankcji (podatkowej i karnej lub karnej skarbowej) za ten sam czyn stanowiący naruszenie normy przepisów prawa podatkowego.

Wydaje się, że Karta Praw Podatnika nie powinna odnosić się do odpowiedzialności karnej, karnej skarbowej, uprawnień uczestników tych postępowań ani też do kar nakładanych w toku postępowania karnego czy karnego skarbowego. Prawo karne oraz prawo karne skarbowe nie stanowią dziedziny prawa podatkowego, a jako rozwiązania systemowo odrębne nie powinny być przedmiotem niniejszej regulacji.

W toku postępowania karnego i karnego skarbowego podatnik posiada status podejrzanego, w związku z którym jest poucany przez organ ścigania przed pierwszym przesłuchaniem o przysługujących mu prawach i obowiązkach. Kary orzekane są na podstawie dowodów zgromadzonych w toku postępowania przygotowawczego, uzależnione są od stopnia zawinienia sprawcy, będącego osobą fizyczną, ich istota zaś sprowadza się do wyrządzenia osobistej dolegliwości sprawcy.

Natomiast sankcję administracyjną nakłada się za samo naruszenie obowiązku prawnego bez względu na winę sprawcy. Kara administracyjna godzi jedynie w dobro w postaci majątku podmiotu naruszającego obowiązki administracyjno-prawne.

W odniesieniu do obowiązku miarkowania sankcji (art. 23 projektu) – Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu P 124/15 wypowiedział się w przedmiocie stosowania wobec tej samej osoby fizycznej, za ten sam czyn odpowiedzialności za przestępstwo oraz sankcji administracyjno-prawnej. Zgodnie z treścią ww. orzeczenia „sytuacja, w której osoba ukarana w trybie administracyjnym karą pieniężną, o jakiej mowa w art. 92a ust. 1 ustawy o transporcie

drogowym, miałyby następnie za ten sam czyn polegający na poświadczeniu nieprawdziwych informacji w „Zaświadczeniu o działalności”, zostać pociągnięta również do odpowiedzialności karnej na podstawie art. 271 § 1 kodeksu karnego, narusza zasadę *ne bis in idem* oraz zasadę proporcjonalnej reakcji państwa na naruszenie prawa, wynikające z art. 2 konstytucji. Z tych względów pociągnięcie do odpowiedzialności za przestępstwo opisane w art. 271 § 1 k.k. osoby fizycznej, wobec której już wcześniej – w związku z tym samym czynem polegającym na zamieszczeniu nieprawdziwych informacji w „Zaświadczeniu o działalności” – wydana została decyzja administracyjna o nałożeniu kary pieniężnej, stanowiłoby przejaw podwójnego karania za to samo oraz nieproporcjonalnej reakcji państwa na naruszenie prawa.” Orzeczenie to wskazuje kierunek zgodny z zasadą określoną w art. 23 projektu, a mając na uwadze rangę organu orzeczniczego – jest ono wiążące również w innych sytuacjach przewidzianych przepisami prawa, o ile dochodzi do dublowania sankcji administracyjnych i karnych wobec tej samej osoby, za ten sam czyn.

Niezależnie od powyższego, mając na uwadze różny charakter regulacji, odrębność organów oraz procedur, niecelowe jest wprowadzanie w projektowanych rozwiązaniach uprawnień związanych z odpowiedzialnością karną, karną skarbową, odnoszących się jednocześnie do sankcji o charakterze administracyjnym.

Za wyłączeniem z przedmiotu regulacji spraw związanych z odpowiedzialnością karną skarbową przemawia również ogólna koncepcja kontroli przestrzegania ww. zasad, która zgodnie z przepisami Rozdziału 10 projektu, nie dotyczy prokuratorów, czy finansowych organów postępowania przygotowawczego, lecz organów podatkowych.

8. Prawo do naprawienia szkody

Konstytucja RP w art. 77 ust. 1 określa przesłanki odpowiedzialności za szkody wyrządzone niezgodnym z prawem działaniem organów władzy publicznej. Zgodnie z treścią tego przepisu każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej. Z kolei na gruncie Ordynacji podatkowej do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego (art. 260).

Zasady odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych wobec Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub innych podmiotów ponoszących odpowiedzialność za szkodę wyrządzoną przy wykonywaniu władzy publicznej, za działania lub zaniechania prowadzące do rażącego naruszenia prawa oraz zasady postępowania w przedmiocie takiej odpowiedzialności określa ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (Dz. U. z 2016 r. poz. 1169).

9. Kontrola przestrzegania praw podatnika

Zgodnie z art. 208 ust. 1 Konstytucji RP Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na straży wolności i praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji oraz w innych aktach normatywnych. Zakres i sposób działania Rzecznika Praw Obywatelskich określa ustawa.

Rzecznikowi Praw Obywatelskich przysługują szerokie kompetencje, które mają również zastosowanie do spraw z zakresu prawa podatkowego.

W świetle art. 12 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2018 r. poz. 2179, z późn. zm.), podejmując sprawę Rzecznik Praw Obywatelskich może m.in. samodzielnie prowadzić postępowanie wyjaśniające, zwrócić się o zbadanie sprawy lub jej części do właściwych organów, w szczególności organów nadzoru, prokuratury, kontroli państwowej, zawodowej lub społecznej, zwrócić się do Sejmu o zlecenie Najwyższej Izbie Kontroli przeprowadzenia kontroli dla zbadania określonej sprawy lub jej części. Na podstawie art. 14 pkt 6 i 8 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich Rzecznik Praw Obywatelskich może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach - na prawach przysługujących

prokuratorowi, a także wnieść kasację lub rewizję nadzwyczajną od prawomocnego orzeczenia, na zasadach i w trybie określonych w odrębnych przepisach. W związku z rozpatrywanymi sprawami Rzecznik Praw Obywatelskich może przedstawiać właściwym organom, organizacjom i instytucjom oceny i wnioski zmierzające do zapewnienia skutecznej ochrony wolności i praw człowieka i obywatela i usprawnienia trybu załatwiania ich spraw (art. 16 ust. 1 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich).

Odnotować należy w tym miejscu także działania zmierzające do powołania Rzecznika Praw Podatnika, o czym już wspomniano na wstępie niniejszego dokumentu w uwagach ogólnych do projektu ustawy.

10. Uwagi dodatkowe

Należy zwrócić uwagę na nieostre pojęcia, użyte w projektowanych przepisach, które nie sprzyjają przejrzystości zaprojektowanych norm, np.:

- *odpowiednie konsultowanie* projektów przepisów prawa podatkowego,
- upływ *odpowiednio długiego* czasu między urzędowym ogłoszeniem przepisu, a jego wejściem w życie,
- przedawnienie następujące w *rozsądnym i przewidywalnym* czasie,
- prawo do *zrozumiałej* informacji (o przysługujących mu środkach zaskarżenia, prawo do *zrozumiałej* informacji o przesłankach czynności kontrolnych, zgromadzonym materiale dowodowym i ustaleniach faktycznych w sprawie, przesłankach rozstrzygnięć organów podatkowych i sądów),
- *niezrozumiały przepis* prawa podatkowego nie może być podstawą zastosowania sankcji podatkowych, karnych i karnych skarbowych.

Odnosząc się dla przykładu do zasady określonej w art. 6 pkt 5 projektu należy zauważyć, że nieprecyzyjność sformułowania „niezrozumiały przepis prawa” wskazuje na jego subiektywny, a nie obiektywny charakter. Trudno zatem, aby zarzut niezrozumiałości przepisu obowiązującej ustawy podatkowej mógł być podstawą odstąpienia od stosowania sankcji przez organ podatkowy lub finansowy organ postępowania przygotowawczego, czy prokuratora wobec faktycznego niedopełnienia obowiązku, który z tego przepisu wynikał, a który jest wiążący zarówno dla organów podatkowych, jak i adresatów tych norm.

Powstaje również wątpliwość, w jaki sposób należałoby oceniać te przesłanki przez pryzmat konkretnego podatnika, biorąc pod uwagę jego predyspozycje osobiste, umiejętność percepcji, czy wykształcenie. Jest to tym bardziej istotne, że subiektywna ocena niezrozumiałości przepisu prawa, dokonana przez jego odbiorcę mogłaby być – zgodnie z art. 24 projektowanej ustawy – podstawą realizacji prawa do naprawienia szkody.

Ponadto należy zwrócić uwagę na użyte w projekcie pojęcie „postępowanie administracyjne”, które można ocenić jako niespójne z normami ogólnymi prawa podatkowego wyrażonymi w Ordynacji podatkowej, która posługuje się pojęciem „postępowanie podatkowe”.

Reasumując, należy wskazać, że nieostrość pojęć i ich blankietowy charakter, przy jednoczesnej ustawowej randze uprawnień, rozpatrywanych w odniesieniu do konkretnych praw i obowiązków wynikających z innych ustaw, mogą w praktyce spowodować, iż cele przyświecające ustawodawcy nie zostaną osiągnięte, a regulacja wpłynie negatywnie na przejrzystość przepisów podatkowych w odczuciu adresatów projektowanej regulacji.

11. Uzasadnienie

W Uzasadnieniu projektu w części – Przewidywane skutki społeczne i gospodarcze wskazano, że projektowana ustawa powinna pozytywnie wpłynąć na budżet państwa, choć nie jest

możliwe prognozowanie konkretnych wielkości. Zwiększenie społecznej akceptacji systemu podatkowego oraz zaufania podatników do państwa, oparte na przekonaniu, że państwo przywiązuje należyłą wagę do ochrony praw podatnika, potencjalnie powinno podnieść poziom dobrowolnej realizacji podatku. Należy jednakże zauważyć, że stosownie do projektowanego art. 2 ust. 2, wszczynając postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową organy podatkowe doręczają podatnikowi egzemplarz Karty Praw Podatnika. Nałożenie takiego obowiązku na organy podatkowe będzie generowało dodatkowe wydatki budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

IV. Konkluzja

Mając na uwadze powyższe, Rada Ministrów wyraża negatywne stanowisko wobec poselskiego projektu ustawy o Karcie Praw Podatnika (druk nr 3458).