

Andrzej Gorgol\*

## **Czy utworzenie instytucji rzecznika praw podatnika jest niezbędne dla prawidłowego funkcjonowania systemu ochrony praw i wolności człowieka oraz obywatela?**

Is the creation of the institution of a taxpayer Ombudsman necessary for the proper functioning of the system of protection of human and civil rights and freedoms?

The article aims to show that the creation of the institution of a taxpayer Ombudsman is necessary to improve and tighten the system of protection of human and civil rights and freedoms. The author analyses the content of the draft laws on this Ombudsman and their justifications in order to determine the motives behind their authors, initiating legislative proceedings. These considerations focus on the existence of the rationale for state interference in the field of the protection of the rights of tax entities, which is addressed in formal and substantive terms. The controversial aspects of existing legislative solutions have also been highlighted.

**Keywords:** tax rights, taxpayer Ombudsman, universal Ombudsman, human and civil rights and freedoms

---

Artykuł ma na celu wykazanie, że utworzenie instytucji rzecznika praw podatnika jest konieczne do usprawnienia i uszczelnienia systemu ochrony praw i wolności człowieka oraz obywatela. Poddano analizie treść projektów ustaw o tym rzeczniku i ich uzasadnień, aby ustalić motywy, którymi kierowali się ich twórcy, inicjując postępowanie legislacyjne. Rozważania te koncentrują się na kwestii występowania przesłanki konieczności ingerencji państwa w dziedzinę ochrony praw podmiotów podatku, która jest rozpatrywana w formalnym i materialnym ujęciu. Zwrócono także uwagę na kontrowersyjne aspekty dotychczasowych rozwiązań legislacyjnych.

**Słowa kluczowe:** prawa podatkowe, rzecznik praw podatnika, uniwersalny ombudsman, prawa i wolności człowieka oraz obywatela

---

\* **Dr hab. Andrzej Gorgol, prof. UZ**

Uniwersytet Zielonogórski, Instytut Nauk Prawnych, Polska  
University of Zielona Góra, Institute of Legal Sciences, Poland  
agorgol@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-4313-4426>

## I. Uwagi wstępne

Wzajemne relacje między podmiotami zobowiązanymi do uiszczania podatków i innych danin publicznych oraz organami podatkowymi nie są wolne od sporów dotyczących interpretowania i stosowania przepisów prawa podatkowego. Nie zawsze mają one źródło w naruszeniu standardów prawa do dobrej administracji podatkowej<sup>1</sup> przez niewłaściwe stosowanie przez jej organy obowiązującego prawa lub zaniechanie jego zastosowania. Niewątpliwie błędy w toku legislacji podatkowej oraz w treści stanowionych aktów prawnych naruszają fundamenty demokratycznego państwa prawnego<sup>2</sup> i stwarzają zagrożenia dla ochrony praw podmiotów podatku. Wynika z tego wniosek, że rzecznik tych praw powinien być wyposażony w instrumenty inicjowania zmian przepisów prawnych lub czynnego udziału w procedurze stanowienia prawa podjętej z inicjatywy innych organów władzy publicznej. Dotyczy to działań mających na celu ustanowienie zarówno obowiązku uiszczania nowej daniny publicznej, uregulowanie po raz pierwszy innych kwestii podatkowych, jak i nowelizację aktów normatywnych czy ich derogację.

Ochrona praw podmiotów podatku stanowi czynnik, który w istotny sposób wpływał i nadal wpływa na zmiany polskiego modelu ochrony praw, wolności człowieka oraz obywatela. Przejawia się to w kreacji nowych rzeczników, zwiększeniu stopnia złożoności instytucjonalnej systemu, osłabieniu jego uniwersalnego paradygmatu. Zamknięta lista konstytucyjnych ombudsmanów oraz podwyższone standardy legislacyjne zmian ustawy zasadniczej powodują, że nowi wyspecjalizowani rzecznicy mają ustawowe umocowanie do działania słabsze w stosunku do Rzecznika Praw Obywatelskich. W zakresie ochrony praw podmiotów podatku takim ombudsmanem<sup>3</sup> jest obecnie Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców<sup>4</sup>. Jednak już trzykrotnie, tj. w 2011 r.<sup>5</sup>, 2012 r.<sup>6</sup>

<sup>1</sup> Szerzej na temat prawa do dobrej administracji *vide* A. Gorgol, *Unijny standard behawioralnego ujęcia prawa podatnika do dobrej administracji podatkowej*, [w:] *Nowe wyzwania i rozwiązania w europejskim systemie ochrony praw człowieka*, t. 3, red. J. Jaskiernia, K. Spryszak, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018, s. 389–401; S. Poździej, *Prawo do dobrej administracji – regulacje polskie i europejskie*, „Państwo i Społeczeństwo” 2003, nr 9, s. 51–62.

<sup>2</sup> *Vide* art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm. [dalej: Konstytucja RP].

<sup>3</sup> Określenia „ombudsman” i „rzecznik praw” stosowane są zamiennie. *Vide* np. T. Zieliński, *Ombudsman – możliwości i granice działania*, Biuro RPO, Warszawa 1994, s. 9 i 10. W literaturze przedmiotu sformułowano pogląd, że pozycję prawną Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców charakteryzują rozwiązania specyficzne (hybrydowe), które powodują, że jest to organ łączący cechy zarówno ombudsmana o wyspecjalizowanych kompetencjach, jak i organu administracji rządowej. *Vide* P. Lissoń, *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców: ombudsman czy organ administracji rządowej?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, z. 4, s. 70.

<sup>4</sup> *Vide* art. 1 ust. 1 Ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców, Dz.U. z 2018 r. poz. 648, ze zm.

<sup>5</sup> Poselski projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk nr 4360, Warszawa, 12 maja 2011 r. [dalej: projekt z 2011 r.].

<sup>6</sup> Poselski projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk nr 669, Warszawa, 21 czerwca 2012 r. [dalej: projekt z 2012 r.].

i 2019 r.<sup>7</sup>, zostały wszczęte procedury legislacyjne, których celem było ustanowienie nowego rzecznika wysoko wyspecjalizowanego tylko w ochronie praw podatnika. Biorąc po uwagę fakt, że działania te miały miejsce w dwóch (VII i VIII) kadencjach Sejmu RP, należy uznać, iż koncepcja powołania wyspecjalizowanego ombudsmana podatkowego nie ma charakteru epizodycznego, cieszy się poparciem społecznym i może być środkiem zmniejszania napięcia społecznego<sup>8</sup>. Istotne jest także to, że w 2019 r. zyskała ona wsparcie rządu, którego inicjatywa ustawodawcza nie została w pełni zrealizowana z powodu upływu parlamentarnej kadencji i dyskontynuacji dotychczasowych prac legislacyjnych. Wydaje się jednak wysoce prawdopodobne, że w Sejmie IX kadencji ponownie będzie rozpatrywany rządowy lub poselski projekt ustawy o rzeczniku praw podatnika.

Jak już wspomniano, instytucjonalizacja polskiego systemu ochrony praw i wolności człowieka oraz obywatela zostanie zintensyfikowana w następstwie powołania ombudsmana podatkowego. Niniejsze opracowanie ma na celu ustalenie kontrowersyjnych aspektów tego procesu i analizę potrzeby utworzenia kolejnego organu ochrony praw podmiotów podatku. W tym zakresie legislacyjnym dylematem jest stworzenie takiej instytucji ombudsmana, która wniesie swoistą „wartość dodaną” do systemu chroniącego uprawnienia i wolności człowieka oraz obywatela. Może ona przyjąć postać systemowego „uszczelnienia”, gdy eliminowane są luki prawne i bariery utrudniające realizację prawnie chronionych interesów podmiotów podatku. Innym jej przejawem jest „unowocześnienie” systemu przez nadanie mu nowatorskich cech i elementów. Należy oczekiwać, że już sam fakt utworzenia instytucji rzecznika praw podatnika spowoduje takie konieczne modyfikacje.

## II. Kontrowersje związane z potrzebą utworzenia instytucji rzecznika praw podatnika

W demokratycznym państwie prawnym istnieje duża swoboda w inicjowaniu postępowania legislacyjnego przez kompetentne organy władzy publicznej. Nie oznacza to jednak, że w tej dziedzinie obowiązują zasady dowolności i pełnej uznaniowości podejmowanych działań. Prowadziłoby to bowiem do naruszenia konstytucyjnego standardu praworządności<sup>9</sup>. Organy postępowania legislacyjnego powinny działać na podstawie i w granicach obowiązującego prawa. Nie mniej istotne jest to, że mają one przestrzegać zasad techniki prawodawczej, które ograniczają możliwość podjęcia decyzji o przygotowaniu projektu ustawy od poprzedniego rozważenia potrzeby interweniowania państwa

<sup>7</sup> Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk nr 3516, Warszawa, 31 maja 2019 r. [dalej: projekt z 2019 r.].

<sup>8</sup> Zdaniem Agnieszki Gajdy koncepcja utworzenia organu ombudsmana podatkowego została wykorzystana do zmniejszenia napięcia społecznego powstającego na skutek określonych działań politycznych, które związane były z ogłoszeniem przez polski rząd planu zwiększenia podatków. *Vide* A. Gajda, *Projekty i zmiany zakresu działania instytucji Ombudsmana w Polsce*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2014, t. XXXI, s. 809.

<sup>9</sup> *Vide* art. 7 Konstytucji RP.

w stosunki społeczne w dziedzinie wymagającej takiej interwencji<sup>10</sup>. Zgodnie z zasadą proporcjonalności projektowane rozwiązania prawne powinny być konieczne, adekwatne i proporcjonalne *sensu stricto* do ustalonych potrzeb społecznych<sup>11</sup>. Brak któregokolwiek z elementów tej triady należy uznać za naruszenie reguł przyzwoitej legislacji. Zasady techniki prawodawczej zawierają wyraźne, bezpośrednie nawiązanie do standardu konieczności interwencji państwa jako przesłanki wszczęcia procedury ustawodawczej. Sformułowanie „w dziedzinie wymagającej interwencji”<sup>12</sup> wskazuje, że prawna regulacja określonych stosunków społecznych jest właściwa, gdy naruszane są słuszne interesy indywidualne lub interes publiczny oraz nie występuje skuteczny mechanizm samoregulacji społecznej, prowadzący do wyeliminowania stwierdzonych anomalii. W tym przypadku brak konieczności wydania aktu prawnego może być także spowodowany możliwością zastosowania innego środka interwencji organu władzy publicznej, który byłby bardziej optymalny dla osiągnięcia planowanego rezultatu<sup>13</sup>. Biorąc pod uwagę to, że ombudsman podatkowy będzie wykonywał zadania w dziedzinie już regulowanej prawnie, w ramach której działają Rzecznik Praw Obywatelskich oraz Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, należy podkreślić znaczenie legislacyjnej zasady, która łączy wybór alternatywnego rozwiązania normatywnego z zastosowaniem kryterium większej skuteczności w osiągnięciu założonych celów<sup>14</sup>. Niewątpliwie ograniczony zasób środków publicznych powinien być wydawkowany skutecznie i efektywnie na realizację zadań publicznych. Z tego powodu wybór rozwiązania prawnego w sferze instytucjonalizacji ochrony praw podmiotów podatku powinien być również umotywowany względami fiskalnymi. Podmiot inicjujący ścieżkę ustawodawczą ma obowiązek określenia skutków finansowych poszczególnych rozwiązań prawnych alternatywnych oraz ustalenia źródła ich pokrycia<sup>15</sup>. Kryterium fiskalne odgrywa także ważną rolę przy wyborze optymalnego rozwiązania legislacyjnego<sup>16</sup>. Większe wydatkowanie środków publicznych oraz mniejsze korzyści uzyskane w zakresie skutków społecznych i finansowania zadań publicznych stanowią względy przemawiające przeciwko projektowanym przepisom prawnym. Błędem jest jednak przywoływanie przez przeciwników utworzenia instytucji rzecznika

<sup>10</sup> *Vide* § 1 ust. 1 załącznika do Rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283 [dalej: z.t.p.].

<sup>11</sup> Szerzej *vide* np. R. Aleksy, *A Theory of Constitutional Rights*, Oxford University Press, Oxford 2002, s. 66; M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, LexisNexis, Warszawa 2012, s. 130; P. Mikuła, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TS UE dotyczącym podatku od wartości dodanej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2, s. 38–39; A. Mudrecki, *Znaczenie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Opodatkowanie działalności gospodarczej*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński, Wydawnictwo KUL, Lublin 2018, s. 55–57; Z. Duniewska, *Zasada proporcjonalności*, [w:] *Prawo administracyjne. Pojęcie, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 144, 145.

<sup>12</sup> *Vide* § 1 ust. 1 pkt 1 z.t.p.

<sup>13</sup> *Vide* § 1 ust. 1 pkt 3 z.t.p.

<sup>14</sup> *Vide* § 1 ust. 2 pkt 3 z.t.p.

<sup>15</sup> *Vide* § 1 ust. 2 pkt 5 z.t.p.

<sup>16</sup> *Vide* § 1 ust. 2 pkt 6 z.t.p.

rzecznika praw podatnika tylko oczywistego faktu, że zwiększeniu ulegną wydatki budżetowe<sup>17</sup>, a pominięcie pozytywnych efektów tego działania, które mogą być ustalone dopiero po rozpoczęciu działalności tego organu.

Potrzeba utworzenia instytucji ombudsmána wyspecjalizowanego w sprawach podatkowych jest uzasadniana tym, że strony stosunku prawnopodatkowego nie mają równorzędnej pozycji prawnej<sup>18</sup>. Organ podatkowy ma pozycję nadrzędną wobec podatnika. W postępowaniu podatkowym występuje on jako organ kierujący tokiem tej procedury, reprezentuje wierzyciela podatkowego, który może dodatkowo pełnić funkcję organu egzekucyjnego. Z tego powodu rzecznik praw podatnika jest postrzegany przede wszystkim jako swoisty „instrument wzmacniający” pozycję prawną i ochronę słabszej strony stosunku prawnopodatkowego, którą jest podmiot obowiązany do zapłaty podatku<sup>19</sup>. Prawa człowieka i obywatela regulowane są aktami prawnymi, a więc instytucjonalizacja systemu ich ochrony sprzyja realizacji konstytucyjnego standardu praworządności w sferze obliczania oraz pobierania danin publicznych.

Początkowo argumentacja o konieczności wzmocnienia pozycji i ochrony praw podatnika nie zyskała uznania rządu z powodu typowego dla prawa publicznego podporządkowania podmiotowi administrującemu podmiotów podatku<sup>20</sup>. Powoływano się na fakt, że podejmowanie przez organy administracji skarbowej działań w sferze władczej należy do istoty administracji publicznej i nie może być zastąpione działaniami innych podmiotów. Pogląd ten jest kontrowersyjny, gdyż działania ombudsmána w sprawach podatkowych nie powodują, że organy administracyjne tracą swoje kompetencje. Jak już wspomniano, rzecznik praw jest organem ochrony prawa, a nie administracji publicznej. W administracyjnych postępowaniach jurysdykcyjnych ma on status podmiotu działającego na prawach strony<sup>21</sup>, a nie organu tej procedury. Z tego powodu teza o organizacyjnej i funkcjonalnej „substytucyjności” ombudsmána podatkowego w stosunku

<sup>17</sup> L. Etel *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida2, Białystok 2015, s. 30.

<sup>18</sup> *Confer* projekt z 2011 r., s. 13.

<sup>19</sup> *Vide* np. B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 9, 10; W. Miemieć, *Konstytucyjne zasady ochrony podatnika*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2007, s. 59; H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *Zakres i treść istniejącej i pożądanej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016, s. 290, 291.

<sup>20</sup> Stanowisko Rządu do poselskiego projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (druk nr 4360), <[http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C8F937E73EDF3DF2C12578FB00622548/\\$file/4360-s.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C8F937E73EDF3DF2C12578FB00622548/$file/4360-s.pdf)>, s. 3, dostęp 26 VII 2020 [dalej: stanowisko Rządu z 2011 r.]; Stanowisko Rządu do poselskiego projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (druk nr 669), <<http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/7A1FA473F0EF8905C1257AD00049B878/%24File/669-s.pdf>>, s. 3, dostęp 26 VII 2020 [dalej: stanowisko Rządu z 2012 r.].

<sup>21</sup> *Confer* art. 14 pkt 6 Ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 627 [dalej: u.r.p.o.]; art. 67 Ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 740, ze zm.; art. 188 i art. 3 § 1 pkt 2 Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 256, ze zm. [dalej: k.p.a.].

do organu podatkowego jest niezasadna. Podobnie należy oceniać drugi argument użyty w stanowisku rządu: że nierównorzędność podmiotów stosunków administracyjnych nie oznacza braku możliwości ochrony interesów podatnika w jego kontaktach z organami administracji skarbowej. Nawiązano przy tym do ogólnej zasady postępowania podatkowego, którą jest zasada praworządności<sup>22</sup>. Zauważono, że ochrona praw podatnika następuje przez związanie prawem organów podatkowych, które mają obowiązek działania na podstawie przepisów prawa. Kontrowersyjne w tym stanowisku jest to, że ochrona ta jest postrzegana w kategoriach formalnych, czyli w stanowieniu przepisów, a nie w ich faktycznym zastosowaniu. Należy także podkreślić, że nie jest zasadne twierdzenie, iż tylko związanie prawem organu władzy publicznej chroni interes podatnika. Zasada praworządności postępowania podatkowego nie wyklucza działania w granicach uznania administracyjnego<sup>23</sup>, które nie może być mylone z dowolnością czy pełną swobodą. Rządowe stanowisko było błędne również z powodu wadliwej interpretacji treści tej zasady. Konstytucyjny nakaz działania na podstawie i w granicach prawa nie może być redukowany przez przepis ustawowy tylko do części dotyczącej podstaw prawnych. Konstytucja RP jest najwyższym prawem obowiązującym w Polsce, stosowanym bezpośrednio również w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z zasadą prokonstytucyjnej wykładni ustaw organy tej procedury obowiązane są zawsze do działania w granicach swoich kompetencji, chociaż kwestia ta nie jest poruszona w treści ustawowej zasady praworządności.

Rządowa inicjatywa ustawodawcza z 2019 r. oznaczała diametralną zmianę w ocenie potrzeby utworzenia instytucji rzecznika praw podatnika i zanegowanie dotychczasowych argumentów podnoszonych w procesach legislacyjnych w stanowiskach rządowych<sup>24</sup>. Wyraźnie wskazano, że relacje podmiotów podatku z organami podatkowymi należy zrównoważyć przez nadanie tym podmiotom określonych praw oraz wzmacnianie ich pozycję jako strony często pozbawionej pomocy profesjonalnej. Uznano, iż dysproporcja pomiędzy siłą działań organów państwa a możliwościami obrony obywateli wymaga stworzenia wyspecjalizowanej instytucji, która wspomocze słabszą stronę – podatnika w wykonywaniu jego praw, a jednocześnie będzie łagodzić formalizm procedur administracyjnych. W tym co do zasady słusznym poglądzie budzi kontrowersje postrzeganie rzecznika praw podatnika jako „organu wspomagającego” podatnika, gdy realizuje on swoje uprawnienia. Strażnik praw nie może być redukowany do roli przedstawiciela podmiotu podatku, który działa tylko na jego rzecz lub w jego imieniu<sup>25</sup>. Nie jest

<sup>22</sup> *Vide* art. 120 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm. [dalej: o.p.].

<sup>23</sup> Decyzje uznaniowe są niezwykle istotne dla zrealizowania uprawnień do stosowania fakultatywnych ulg podatkowych.

<sup>24</sup> Projekt z 2019 r., s. 1.

<sup>25</sup> W myśl art. 138 o.p. przedstawicielem strony niezdolnej do czynności prawnych lub nieobecnej może być kurator. Każda strona ma prawo do ustanowienia pełnomocnika (*vide* art. 138a o.p.). Natomiast zastępca pośredni (przedstawiciel podatkowy) działa w jej interesie, lecz we własnym imieniu w sprawach dotyczących niektórych podatków państwowych. *Vide* np. art. 79 ust. 1 Ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 722.

protektorem lub promotorem interesu indywidualnego podatnika, który nie musi mieć cechy „ważności” i uzasadniać podjęcia działań przez ombudsmána. W postępowaniu jurysdykcyjnym wyróżnikiem pozycji prawnej każdego rzecznika praw jest to, że działa on w interesie publicznym (społecznym). Strona natomiast jest reprezentantem własnego, indywidualnego interesu<sup>26</sup>. Rzecznik praw podatnika nie świadczy pomocy prawnej, co różni go od profesjonalnych pełnomocników<sup>27</sup>. Kompetencje tego organu należy łączyć z występowaniem nieprawidłowości w funkcjonowaniu administracji podatkowej, które są bezprawną ingerencją w chronione prawa podmiotowe, a nie z potrzebą pośredniego działania strony postępowania jurysdykcyjnego i jej reprezentowania przez przedstawiciela. Warto także zauważyć, że znaczenie strażnika praw wykracza poza sferę wykonywania uprawnień przez podmioty podatku, co jest formą bieżącego stosowania przez nie przepisów prawa. Ombudsman podatkowy wykonuje swoje ustawowe prerogatywy również w postępowaniu legislacyjnym i w działaniach administracji podatkowej, które podejmowane są poza procedurami rozpatrywania indywidualnej sprawy podatkowej. Kolejną kwestią kontrowersyjną jest oczekiwanie, że utworzenie instytucji rzecznika praw podatnika złagodzi formalizm procedur administracyjnych. W tym przypadku przyjęto błędne założenie, że sformalizowanie toku postępowania, zasad i środków w nim stosowanych jest zawsze uciążliwe i niekorzystne dla podmiotu podatku. Natomiast w rzeczywistości proceduralne przepisy regulujące formy działania administracji publicznej pełnią funkcję gwarancyjną dla wykonywania praw i wolności człowieka oraz obywatela, a także ochrony ważnego interesu podmiotu podatku. Czym innym jest eliminowanie z systemu prawa przepisów, które tworzą bariery prawne w stosowaniu praw podmiotowych, są zbędne z punktu widzenia legislacji podatkowej, nie mają uzasadnienia aksjologicznego lub nie są umotywowane interesem publicznym. Krytycznie należy ocenić tezę, że zmiany instytucjonalne w strukturze aparatu państwowego mogą wywierać istotny wpływ na odformalizowanie procedur administracyjnych i podatkowych. Samo włączenie się ombudsmána do postępowania jurysdykcyjnego nie spowoduje, że stanie się ono uproszczoną procedurą rozstrzygania indywidualnej sprawy. Rzecznik praw podatnika nie powinien być uprzywilejowanym podmiotem takiej procedury w stosunku do innych podmiotów działających na prawach jej strony. W obecnym stanie prawnym postępowanie podatkowe nie toczy się w trybie uproszczonym. Wprost przeciwnie, stanowi ono bardziej sformalizowane, odrębne od kodeksowanego wzorca jurysdykcyjne postępowanie administracyjne. Wprowadzenie dodatkowych rozwiązań proceduralnych służy wzmocnieniu ochrony praw słabszej strony stosunku prawnopodatkowego, którą jest podmiot obowiązany do zapłaty podatku.

Zwolennicy ustanowienia instytucji rzecznika praw podatnika podnoszą argumenty wskazujące na nieskuteczność systemu ochrony tych praw, przytaczając najbardziej

<sup>26</sup> *Confer* art. 133 o.p. i art. 28 k.p.

<sup>27</sup> W postępowaniu podatkowym są to radcowie prawni, adwokaci, doradcy podatkowi. *Confer* art. 2 Ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 75; art. 1 ust. 1 Ustawy z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1513; art. 2 ust. 1 pkt 1 i 4 Ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 130.

bulwersujące społeczeństwo przypadki naruszenia konstytucyjnego standardu prawa do przewidywalnego podatku<sup>28</sup>. Podkreślają rosnącą liczbę i udział procentowy spraw podatkowych w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>29</sup>, których postępowanie jest przewlekłe<sup>30</sup>. Zasadnie powołują się na rozrost materii prawa podatkowego, konieczność poprawiania jego jakości, ujednoczenia procedur stosowania tego prawa, potrzebę sprawowania ciągłego monitoringu w zakresie legislacji podatkowej i działań administracji skarbowej, zmiany praktyki urzędniczej na bardziej przyjazną dla podmiotów podatku oraz popularyzowania wiedzy podatkowej, ograniczenia ryzyka zarówno podatkowego, jak i związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, a także zmniejszenia niepewności obrotu<sup>31</sup>. Należy zauważyć, że skoro występuje od wielu lat konieczność utworzenia organu ombudsmana wyspecjalizowanego w ochronie praw podatkowych, nie jest zasadne założenie legislacyjne „pakietowego” uregulowania tej kwestii wraz z nową Ordynacją podatkową<sup>32</sup>. Rozwiązanie to nie tylko przedłuża stan osłabionej ochrony instytucjonalnej praw podmiotów podatku, ale nie ma również uzasadnienia merytorycznego. Ordynacja podatkowa jest kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego zarówno materialnego, jak i proceduralnego, natomiast kwestie organizacyjne uregulowane są w odrębnych ustawach. Wyspecjalizowany ombudsman podatkowy nie jest kreowany przepisami Ordynacji podatkowej, ale odrębnej ustawy. Funkcjonowanie tego organu jest możliwe przed wejściem w życie nowej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego.

Rząd, ustosunkowując się negatywnie do poselskich projektów ustaw o rzeczniku praw podatnika, argumentował, że cele związane z ochroną praw i wolności podatnika już są lub mogą być realizowane przez organy, organizacje i instytucje, a w szczególności przez sądy administracyjne. Ponadto podkreślono, że zmiany prawa podatkowego w coraz większym stopniu stwarzają podatnikom możliwości zaprezentowania i obrony ich słusznym interesów. Przywołano przykłady świadczące o profesjonalnych działaniach organów administracji skarbowej i pozytywnym ich odbiorze przez interesariuszy<sup>33</sup>. Należy zatem uznać, że rząd, podobnie jak grupa posłów, dokonał wybiórczego doboru przykładów i argumentów, które uwadniałyby trafność własnego stanowiska. Ten dyskurs legislacyjny wykluczał znalezienie rozwiązania uwzględniającego oczekiwania wszystkich jego uczestników. Albo prawdziwa była teza o konieczności utworzenia instytucji rzecznika praw podatnika, albo o braku takiej potrzeby. Rządowe stanowisko akcentowało fakt funkcjonowania systemu ochrony praw podmiotów podatku oraz jego ewolucyjne ulepszenia. Koncentrowano się na kwestii, czy istnieją rozwiązania prawne gwarantujące realizację tych praw. Natomiast projektodawcy postrzegali konieczność

<sup>28</sup> Dotyczy to np. spraw: Romana Kluski, spółki JTT, Opitimus S.A, Magoora sp. z o.o. *Vide* projekt z 2011 r., s. 13; projekt z 2012 r., s. 14. Warto zauważyć, że w poselskich projektach ustaw o rzeczniku praw podatnika formułowane były bardzo kontrowersyjne tezy o iluzoryczności systemu ochrony podmiotowych praw podatkowych.

<sup>29</sup> *Vide* projekt z 2019 r., s. 2.

<sup>30</sup> *Vide* projekt z 2011 r., s. 13; projekt z 2012 r., s. 14.

<sup>31</sup> *Vide* projekt z 2019 r., s. 2–4.

<sup>32</sup> *Ibidem*, s. 1.

<sup>33</sup> Stanowisko Rządu z 2011 r., s. 1, 2, 4–6; stanowisko Rządu z 2012 r., s. 1, 2, 4–6.



kreacji podatkowego ombudsmána w kontekście funkcjonalnym, czyli w potrzebie wyeliminowania występujących systemowych nieprawidłowości oraz zwiększenia skuteczności działania organów władzy publicznej. W tym przypadku poszukiwano odpowiedzi na pytanie, jak należy zmienić system ochrony praw i wolności, aby był on bardziej skuteczny. Warto zauważyć, że w stanowisku rządu pominięto liczną grupę samorządowych organów podatkowych, koncentrując się na funkcjonowaniu resortowych struktur administracji podatkowej. Z punktu widzenia podmiotów podatku eliminowanie nieprawidłowości związanych z obliczeniem i poborem podatków samorządowych jest nie mniej istotne niż sprawy z zakresu podatków państwowych. Natomiast z dokumentów postępowania legislacyjnego wynika, że pominięto rolę ombudsmána podatkowego w ochronie praw tej grupy obowiązanej do płacenia danin publicznych do budżetu samorządowego.

Zwolennicy ustanowienia instytucji rzecznika praw podatnika przytaczają liczne przykłady państw, w których organ ten działa obok uniwersalnego ombudsmána<sup>34</sup>. Ten silny argument wskazuje na globalną tendencję rozwojową w zakresie systemów ochrony praw i wolności człowieka oraz obywatela, polegającą na wzmocnieniu tej ochrony przez tworzenie wyspecjalizowanych strażników praw. Skoro zmiany systemowe zauważalne są na wszystkich zamieszkałych kontynentach<sup>35</sup> i nie są ograniczone do poszczególnych tradycji prawa, można uznać, że uwzględniają one dorobek i doświadczenie całej ludzkości, a nie tylko wartości europejskie czy państw demokracji liberalnej<sup>36</sup>. W tym kontekście warto zauważyć, że konieczność utworzenia w Polsce instytucji rzecznika praw podatnika nie jest zdeterminowana zagranicznymi lub krajowymi aktami prawnymi. Natomiast za takim rozwiązaniem przemawiają względy prakseologiczne i dobrowolna harmonizacja standardów ochrony praw podatkowych w poszczególnych państwach.

Wśród przedstawicieli doktryny nie ma jednomyślności co do tego, jaki podmiotowy zakres zastosowania ma konstytucyjne sformułowanie „człowieka i obywatela” odnoszone do „praw i wolności”. Niewątpliwie obejmuje on osobę fizyczną, gdyż jest ona człowiekiem o statusie obywatela polskiego, obcego państwa lub bezpaństwowca. Wątpliwości formułowane są w odniesieniu do podmiotów innych niż osoby fizyczne. Pierwszą grupę przedstawicieli nauki i judykatury<sup>37</sup> stanowią zwolennicy tezy, że

<sup>34</sup> *Vide* projekt z 2019 r., s. 2.

<sup>35</sup> *Tax Administration 2018: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris 2018, s. 48–51.

<sup>36</sup> Norbert Banaszak sformułował odmienny pogląd – że ombudsman ma rację bytu tylko w państwach demokratycznych uznających pluralizm polityczny i neutralnych światopoglądowo. Stanowisko to zostało umotywowane tym, że tylko w takich warunkach ustrojowych organ ten może działać skutecznie. *Vide* N. Banaszak, *Rzecznik Praw Obywatelskich wobec administracji samorządu terytorialnego*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2013, s. 309–310. Wątpliwości budzi jednak to, że w omawianej tezie niezasadnie utożsamiana jest konieczność utworzenia organu ombudsmána ze skutecznością jego działania. Sam autor stwierdza, że występuje problem skuteczności działania RPO spowodowany ograniczeniem zakresu jego kompetencji. *Vide* N. Banaszak, *Rzecznik Praw...*, s. 305–328; *idem*, *Skuteczność działania Rzecznika Praw Obywatelskich. Podstawowe problemy*, „Studia Lubuskie” 2009, t. 5, s. 63–81.

<sup>37</sup> Na przykład Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 1 października 2007 r., sygn. akt III SW 7/07, OSNP 2008, nr 13–14, poz. 209, w którym uznano, że zasada proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP odnosi się tylko do osób fizycznych.

konstytucyjny system praw i wolności nie obejmuje osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych<sup>38</sup>. Umotywowana jest ona przede wszystkim ustaleniami wykładni językowo-gramatycznej. Skoro osoba prawna i jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie jest ani człowiekiem, ani obywatelem, nie może być ona objęta zakresem konstytucyjnych praw i wolności. W tym przypadku ustalenia interpretacyjne nie powinny być korygowane przez konkluzje wypływające z wykładni systemowej lub celowościowej. Po pierwsze, ustalenia wykładni językowo-gramatycznej są jednoznaczne. Po drugie, zastosowanie innych metod interpretacyjnych prowadziłoby do zaprzeczenia tych ustaleń. Oznaczałoby to, że rezultaty odkodowywania treści konstytucyjnych norm prawnych są *contra legem*. Brak bowiem w Konstytucji RP regulacji pozwalającej na rozciągnięcie mocą innego aktu prawnego zakresu podmiotowego konstytucyjnych praw i wolności na osoby prawne i inne jednostki organizacyjne<sup>39</sup>. Wśród przedstawicieli doktryny i judykatury dominuje pogląd o szerokim zakresie podmiotowym praw i wolności konstytucyjnych. Zakres ten rozciąga się zarówno na osoby fizyczne, jak i osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Za tym rozwiązaniem przemawiają względy systemowe, gdyż z istoty systemu gospodarczego wynika, że pewne prawa i wolności muszą przysługiwać nie tylko osobom fizycznym<sup>40</sup>. Chociaż w Konstytucji RP nie ma wyraźnego postanowienia, które (w zakresie, w jakim to jest możliwe) nakazywałoby odpowiednie stosowanie konstytucyjnych gwarancji podstawowych „wolności i praw człowieka i obywatela” także w odniesieniu do podmiotów prawa niebędących osobami fizycznymi, należy stanąć na stanowisku, że tylko taka interpretacja jest zgodna z zasadą demokratycznego państwa prawnego<sup>41</sup>.

Opowiedzenie się po stronie zwolenników szerokiego lub wąskiego zakresu konstytucyjnego pojęcia „człowiek i obywatel” ma duże znaczenie dla uzasadnienia konieczności utworzenia instytucji rzecznika praw podatnika. W przypadku odnoszenia tego prawnego sformułowania tylko do osób fizycznych pojawia się problem instytucjonalnej ochrony praw innych podmiotów. Wówczas ombudsman podatkowy staje się niezbędnym organem dla zapewnienia ochrony praw podatkowych bez względu na status cywilnoprawnych podmiotów podatku. Skoro Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na straży tylko praw, wolności człowieka i obywatela rozumianych wąsko, nie zapewnia właściwej ochrony innym podmiotom niż osoba fizyczna. Gdy natomiast zakres znaczeniowy pojęcia „człowiek i obywatel” jest ujmowany szeroko, utworzenie instytucji rzecznika praw podatnika traci walor legislacyjnej konieczności takiego

<sup>38</sup> *Vide* np. T. Bichta, *Rzecznik Praw Obywatelskich*, [w:] *Ustrój organów ochrony prawnej*, red. B. Szmulik, M. Żmigrodzki, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003, s. 340; A. Gorgol, *Prawo do przewidywalnego opodatkowania*, [w:] *Ochrona praw człowieka w Polsce. Aksjologia – instytucje – nowe wyzwania – praktyka*, red. J. Jaskiernia, K. Spryszak, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2017, s. 225, 226, 229.

<sup>39</sup> B. Banaszak, *Zasady ogólne. Wprowadzenie*, [w:] *idem, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, C.H.Beck, Warszawa 2012, Legalis/el., Nb 12.

<sup>40</sup> Na przykład Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 1999 r., sygn. akt SK 12/98, OTK 1999, nr 5, poz. 96.

<sup>41</sup> Na przykład Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 kwietnia 2002 r., sygn. akt III RN 133/01, OSNP 2002, nr 12, poz. 281.

działania. Podkreślić należy, że do tej kwestii nawiązał rząd bezpośrednio w swoim projekcie z 2019 r., oceniając skutki planowanej regulacji prawnej. Uznał bowiem, iż tylko powołanie odrębnej, wyspecjalizowanej w prawie podatkowym instytucji ochrony prawnej daje możliwość osiągnięcia zamierzonego celu ustawowego. Podkreślił, że nie jest możliwe wskazanie całkiem odmiennego rozwiązania w stosunku do projektowanego aktu prawnego, które umożliwiłoby zapewnienie kompleksowej ochrony praw wszystkim podatnikom. Funkcjonujące w polskim systemie prawnym organy ochrony prawnej, takie jak Rzecznik Praw Obywatelskich i Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, nie są wystarczające do ochrony praw podatników. Rzecznik Praw Obywatelskich nie zawsze może interweniować w sprawach podatników, gdyż są nimi nie tylko obywatele. Również nie wydaje się celowe przyznanie Rzecznikowi Małych i Średnich Przedsiębiorców kompetencji do interweniowania w sprawach podatników niebędących przedsiębiorcami, gdyż pozostawałoby to w oczywistym konflikcie interesów konsumentów i przedsiębiorców. Rzecznik praw podatnika byłby adresatem próśb o ochronę uprawnień wszystkich grup podmiotów podatku<sup>42</sup>. Pogląd ten jest trafny w części związanej z zakresem umocowania do działania Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców. Już z nomenklatury tego organu wynika, że stoi on na straży praw tylko niektórych kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, czyli mikroprzedsiębiorców, małych przedsiębiorców i średnich przedsiębiorców. Kompetencje rzecznika praw podatnika byłyby szersze, gdyż rozciągałyby się jeszcze na dużych przedsiębiorców i podmioty podatku nieprowadzące działalności gospodarczej. Stanowisko rządu związane z kompetencjami Rzecznika Praw Obywatelskich budzi kontrowersje z innego powodu niż ustalenie desygnatów konstytucyjnego pojęcia „człowiek i obywatel”. Pomija bowiem aspekt powszechności prawa do wystąpienia do tego ombudsmána z wnioskiem o pomoc w ochronie swoich wolności lub praw naruszonych przez organy władzy publicznej<sup>43</sup>. Zdaniem niektórych przedstawicieli doktryny sformułowanie „każdy ma prawo” nie odnosi się jedynie do „człowieka i obywatela”, lecz chroni każdy podmiot, który potrafi dowieść, że jego wolności lub prawa zostały naruszone<sup>44</sup>. Odmienny pogląd wiąże sformułowanie „każdy podmiot” tylko z osobą fizyczną. Konstytucja RP, odsyłając do uregulowania w ustawie zasad dotyczących prawa do wystąpienia do Rzecznika Praw Obywatelskich, przekazuje tym samym kompetencje legislacyjne do określenia zakresu podmiotowego tego prawa<sup>45</sup>. Warto zauważyć, że ten sposób argumentowania jest wysoce kontrowersyjny, gdyż czym innym są ustawowe zasady występowania z wnioskiem do ombudsmána, a czym innym konstytucyjny zakres jego działania. Biorąc pod uwagę umiejscowienie ustawy zasadniczej w systemie prawa, nie sposób uznać, że standard konstytucyjny może być

<sup>42</sup> *Vide* projekt z 2019 r., Ocena skutków regulacji, s. 2.

<sup>43</sup> *Vide* art. 80 Konstytucji RP.

<sup>44</sup> *Confer* B. Banaszak, *Komentarz do art. 80*, [w:] *idem*, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, C.H.Beck, Warszawa 2012, Legalis/el., Nb 7; W. Sokolewicz, *Komentarz do art. 208*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. L. Garlicki, Warszawa 2003, pkt 12.

<sup>45</sup> B. Banaszak, *Komentarz do art. 80...*, Nb 1.

ograniczony przepisem ustawowym. Poza tym w wyniku nowelizacji ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich od 1 stycznia 2011 r.<sup>46</sup> jej przepisy dotyczące ochrony wolności i praw człowieka oraz obywatela stosuje się również odpowiednio do osób prawnych i jednostek organizacyjnych niebędących osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną, w zakresie równego traktowania podmiotów<sup>47</sup>. Nadal więc pojawia się wątpliwość, czy ustawowe umocowanie Rzecznika Praw Obywatelskich do działania obejmuje wszystkie podmioty również w zakresie wykraczającym poza obowiązek ich niedyskryminowania lub niezgodnego z prawem uprzywilejowania. Dopiero prokonstytucyjna wykładnia systemowa i celowościowa tych uregulowań pozwala na rozszerzenie zakresu podmiotowego działania uniwersalnego ombudsmiana.

W prawie podatkowym podmiotami podatku mogą być zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej<sup>48</sup>. Z mocy przepisu szczególnej ustawy podatkowej za podatnika podatku dochodowego od osób prawnych uważane są także podatkowe grupy kapitałowe, których uczestnikami są spółki kapitałowe<sup>49</sup>. Specyficznym rozwiązaniem jest to, że wchodzące w ich skład osoby prawne są w zasadzie<sup>50</sup> „przezroczyście” dla administracji podatkowej w zakresie zapłaty tego podatku<sup>51</sup>. Adresatem powinności jego zapłacenia jest natomiast bardziej złożona struktura podatkowa – zgrupowanie spółek kapitałowych. W drodze fikcji prawnej za podmiot podatku jest uznawane znajdujące się w zarządzie sukcesyjnym nabyte w drodze spadku przedsiębiorstwo spadkodawcy, a więc zmarłej osoby fizycznej o statusie przedsiębiorcy<sup>52</sup>. Stanowi ono jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, chociaż w rzeczywistości jest tylko kompleksem majątkowym wykorzystywanym do prowadzenia działalności gospodarczej<sup>53</sup>.

Należy podkreślić, że dopuszczenie możliwości tworzenia nowych, nietypowych dla prawa prywatnego kategorii podmiotowych stwarza wyzwania dla ochrony ich praw podatkowych oraz dla systemowej instytucjonalizacji organów wykonujących to zadanie publiczne. Po pierwsze, podmioty podatku objęte zakresem działania ombudsmiana nie mogą być opisywane za pomocą tylko kategorii prawa prywatnego, gdyż byłyby pominięte specyficzne ich kategorie tworzone jedynie na potrzeby prawa podatkowego. Z tego powodu należy uznać za zasadne normatywne opisywanie ich za pomocą nomenklatury

<sup>46</sup> *Vide* art. 18 u.r.p.o. w brzmieniu nadanym przez art. 26 pkt 7 Ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1219, ze zm. [dalej: u.w].

<sup>47</sup> Zakres ten jest określony w rozdziale 1 u.w.

<sup>48</sup> *Vide* art. art. 7 § 1 o.p.

<sup>49</sup> *Vide* art. 1a Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 865, ze zm. [dalej: u.CIT] w związku z art. 7 §2 o.p.

<sup>50</sup> Wyjątek dotyczy ich solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe. *Vide* art. 1a ust. 14 u.CIT.

<sup>51</sup> A. Gorgol, *Prawo...*, s. 225.

<sup>52</sup> *Vide* art. 7a § 1 o.p.

<sup>53</sup> *Confer* art. 49 i art. 2 ust. 1 Ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, Dz.U. z 2018 r. poz. 1629, ze zm.

stosowanej w Ordynacji podatkowej. Po drugie, spójność systemowa i poprawność legislacyjna powinny wykluczać nadawanie pojęciom podmiotowym innego znaczenia niż to, które jest zdefiniowane w kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego i powszechnie stosowane przez doktrynę, judykaturę, administrację podatkową oraz innych praktyków. Wymownym przykładem jest chociażby definicja podatnika formułowana we wszystkich dotychczasowych projektach ustaw o rzeczniku praw podatnika. Definicje legalne tego pojęcia w poselskich projektach zawierały identyczny *definiens*, który obejmował podatnika, płatnika, inkasenta oraz każdą osobę odpowiedzialną za zobowiązania podatkowe, w tym następców prawnych, podmioty przekształcone oraz osoby trzecie<sup>54</sup>. W ich zakończeniu występowała przykładowa egzemplifikacja zbiorczej kategorii osób odpowiedzialnych za wykonanie zobowiązania podatkowego. Oznaczało to, że desygnatem pojęcia podatnika były cztery rodzaje podmiotów podatku: podatnik, płatnik, inkasent i osoby odpowiedzialne za wykonanie zobowiązania podatkowego. Pierwsze trzy z nich są legalnie zdefiniowane na potrzeby stosowania Ordynacji podatkowej<sup>55</sup>. W tej ustawie nie ma natomiast definicji osób odpowiedzialnych za wykonanie zobowiązania podatkowego. Sformułowanie to nie jest pojęciem języka prawnego w zakresie prawa podatkowego, ale ma charakter prawniczy. Niewątpliwie definicje podatnika w poselskich projektach ustaw o rzeczniku praw podatnika zawierały błąd merytoryczny. Podatnik odpowiada także za zapłatę własnego zobowiązania podatkowego, a płatnik i inkasent mogą ponosić odpowiedzialność podatkową za błędne rozliczenie cudzego zobowiązania podatkowego<sup>56</sup>. Mieszczą się oni w zakresie znaczeniowym sformułowania „osoba odpowiedzialna za wykonanie zobowiązania podatkowego”. Błąd ten nie występował w definicji legalnej podatnika z 2019 r., której *definiens* obejmował zamknięty katalog podmiotów: podatnika, płatnika, inkasenta, następcę prawnego oraz osobę trzecią w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. W tym przypadku zasadnie zrezygnowano z przykładowej ich egzemplifikacji na rzecz odesłania do unormowań kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. Wadą wszystkich dotychczasowych projektów jest *idem per idem*, czyli definiowanie tego samego przez to samo. Podatnik występuje zarówno w *definiendum*, jak i w *definiens*. W postępowaniu legislacyjnym sformułowano również zasadne zarzuty, że definicja legalna tego pojęcia zawiera błąd logiczny i tworzy chaos interpretacyjny. Rząd nie uznał tej argumentacji. W ocenie tego organu wskazanie takiej definicji podatnika dla potrzeb stosowania ustawy ma wyłącznie charakter techniczny, umożliwiający bezproblemowe odkodowanie jej zakresu podmiotowego<sup>57</sup>. Kwestia ta ma znaczenie merytoryczne, a nie techniczne, dla stosowania przepisów ustawy o rzeczniku praw podatnika. Niezastosowanie w tym przypadku zasad przyzwolonej legislacji stworzyłoby problemy w zastosowaniu aktu prawnego. Po trzecie, skoro

<sup>54</sup> Confer art. 2 projektu z 2011 r. i art. 2 projektu z 2012 r.

<sup>55</sup> Confer art. 7, 8 i 9 o.p.

<sup>56</sup> Szerzej vide np. A. Gorgol, *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, wyd. 8, Wolters Kluwer, Warszawa 2017, s. 186–206.

<sup>57</sup> Projekt z 2019 r.; Raport z konsultacji projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (UD421), <<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315004/katalog/12528447#12528447>>, s. 3, dostęp 26 VII 2020.

zakres podmiotowy ochrony obejmuje inne podmioty poza podatnikiem, nazewnictwo ombudsmana podatkowego jest mylące. Wydaje się, że powinien on być określany mianem rzecznika praw podatnika, a więc w sposób przedmiotowy, a nie podmiotowy. Tak jak nie budzi istotnych zastrzeżeń nomenklatura Rzecznika Praw Obywatelskich, tak analogicznie powinno być oceniane nazewnictwo rzecznika wyspecjalizowanego w ochronie praw podmiotów podatku. Po czwarte, katalog podmiotów podatku wymienionych w definicji podatnika w projekcie z 2019 r. jest węższy od ich rodzajów uregulowanych w Ordynacji podatkowej. Nie uwzględnia bowiem podmiotów przekształcanych, które nie są następcami prawnymi<sup>58</sup>. Niezasadnie pominięto także małżonka podatnika, który ponosi odpowiedzialność tak jak solidarny podatnik (choć nim nie jest), gdy istnieje ich wspólny majątek małżeński<sup>59</sup>. Nie wiadomo także, dlaczego w ustawowym zakresie kompetencji podatkowego ombudsmana nie ma niektórych podmiotów procedur podatkowych<sup>60</sup> czy tych, których prawa mogłyby zostać naruszone w następstwie ustanowienia przez organ podatkowy rzeczowych zabezpieczeń wykonania zobowiązania podatkowego<sup>61</sup>. Po piąte, kompetencje rzecznika praw podatnika powinny być ustalone w sposób jednoznaczny, ostry i pewny dla podmiotów, których prawa podatkowe mogą być naruszone. Wymaganie to nie jest spełnione przede wszystkim w sytuacji, gdy w drodze fikcji prawej na mocy szczególnej ustawy podatkowej przedsiębiorstwo w spadku objęte zarządem sukcesyjnym jest uznawane za jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej i adresata obowiązków podatkowych. W tym przypadku mogą być naruszone prawa spadkobierców, a nie przedsiębiorstwa w znaczeniu przedmiotowym, gdyż nie jest ono żadnym podmiotem. Przypisanie praw podatkowych bezpośrednio do fikcyjnego podatnika może być uznane za formę dyskryminowania spadkobierców w zakresie korzystania z ochrony rzecznika praw podatnika.

Konieczność utworzenia organu ombudsmana podatkowego może być uzasadniona argumentami przedmiotowymi odnoszonymi do istoty praw podatkowych<sup>62</sup>. W literaturze przedmiotu trafnie podkreślono, że nie istnieje jedna powszechnie akceptowana koncepcja tych praw<sup>63</sup>. Co więcej, są one w różny sposób ujmowane w zależności od założeń badawczych przyjmowanych przez naukowców w ich badaniach<sup>64</sup>. Jako podmiotowe prawa publiczne podlegają analizom prowadzonym w zakresie stosunków między administracją podatkową a jej interesariuszami<sup>65</sup>. Niekiedy rozpatrywane są

<sup>58</sup> Wynika to już chociażby z nomenklatury rozdziału 14 działu III o.p., w której wyrazy „następców prawnych”, „podmiotów przekształcanych” łączy spójnik „oraz”.

<sup>59</sup> *Vide* art. 29 § 1 o.p.

<sup>60</sup> W myśl art. 133 § 2, 2a, 3 o.p. strona nie musi być podatnikiem, inkasentem, płatnikiem, osobą trzecią, następcą prawnym.

<sup>61</sup> Zastaw skarbowy oraz hipoteka przymusowa to ograniczone prawa rzeczowe skuteczne *erga omnes*, a więc ograniczające prawa również podmiotów innych niż strony zobowiązania podatkowego.

<sup>62</sup> Na temat istoty praw podatkowych szerzej *vide* A. Gorgol, *Prawo...*, s. 221–225.

<sup>63</sup> A. Brzezińska, *Karta praw podatnika w Australii*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3, s. 119.

<sup>64</sup> A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, TNOiK, Toruń 2009, s. 513.

<sup>65</sup> H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *op. cit.*, s. 290–292.

w funkcjonalnym i nierozzerwalnym związku z obowiązkami organu podatkowego<sup>66</sup>. Kontrowersje budzi natomiast relacja między prawami człowieka i obywatela a prawami podatkowymi. Można wyodrębnić trzy podstawowe grupy wniosków wynikających z analizowania tej kwestii badawczej. Po pierwsze, według koncepcji tożsamościowej prawa podatkowe są prawami człowieka i obywatela. Mają one zastosowanie w dziedzinie stanowienia i stosowania prawopodatkowych przepisów, a więc w tej samej, która dotyczy relacji obywatelskich ze strukturami demokratycznego państwa prawnego. Jak już wspomniano, kategoria podmiotów podatku obejmuje nie tylko osoby fizyczne. Z tego powodu prawa podatkowe powinny być utożsamione z prawami człowieka i obywatela ujmowanymi w sposób jedynie szeroki. Argumentem przemawiającym za trafnością tej tezy jest to, że Rzecznik Praw Obywatelskich chroni również prawa podmiotów podatku. Działa wówczas jako strażnik wolności, praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz w innych aktach normatywnych<sup>67</sup>. Druga grupa wniosków może być nazwana koncepcją odrębności praw podatkowych oraz praw człowieka i obywatela. Prawa podatnika mają swoje źródło w prawach człowieka i obywatela<sup>68</sup>, a więc nie są z nimi tożsame. Stanowią następczą, generacyjną<sup>69</sup> i bardziej złożoną formę praw podmiotowych. Tradycyjnie pojmowana koncepcja praw człowieka i obywatela gwarantuje podatnikowi jedynie minimum praw, należnych mu z tytułu bycia człowiekiem i przynależności do określonego państwa lub organizacji państw<sup>70</sup>. Treść praw podatkowych jest szersza, gdyż zawierają dodatkowe uprawnienia podmiotowe, które wzmacniają ochronę podmiotów podatku. Trzecia grupa akcentuje częściową dyferencjację praw podatkowych z kategorii praw i wolności człowieka oraz obywatela. Proces konstytucjonalizacji praw podmiotów podatku trwa, a stopień jego zaawansowania nie jest znaczny. W ustawie zasadniczej nie doszło jeszcze do dywersyfikacji i specjalizacji uprawnień dłużnika podatkowego, co byłoby oczekiwanym zwieńczeniem ich normatywnej ewolucji<sup>71</sup>. Obecnie są one prawami częściowymi, gdyż stanowią

<sup>66</sup> A. Napiórkowska, *Czy ktoś chroni podatnika?*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011, s. 147; W. Lang, *Prawa podmiotowe i prawa człowieka*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, red. J. Białocerkiewicz, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2004, s. 208.

<sup>67</sup> *Vide* art. 1 ust. 2 u.r.p.o.

<sup>68</sup> B. Brzeziński, *Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Wolters Kluwer, Warszawa 2009, s. 16; B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H.Beck, Warszawa 2008, s. 16.

<sup>69</sup> Zdaniem autora niniejszego artykułu prawa człowieka i obywatela mogą ze względu na ich praktyczne zalety i uniwersalny charakter stać się inspiracją do analogicznego traktowania osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych. Ta ekspansywność gwarancji formalnych wyklucza jednak implementację osobistych uprawnień osób fizycznych przez pozostałe kategorie podatników. *Vide* A. Gorgol, *Prawo...*, s. 226.

<sup>70</sup> *Vide* H. Dzwonkowski, M. Duda, J. Gorąca, *op. cit.*, s. 290.

<sup>71</sup> A. Gorgol, *Zasada wyłączności ustawy podatkowej jako gwarancja formalna konstytucyjnej ochrony praw podatnika*, [w:] *Gwarancje ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostki*, red. H. Izdebski, M. Komorowski, M. Pisz, C.H.Beck, Warszawa 2016, s. 32.

elementy składowe praw podmiotowych, których zakresy zastosowania wykraczają poza sprawy podatkowe i adresatów obowiązku zapłaty podatków. Występowanie cech praw podmiotowych zarówno własnych, jak i wspólnych<sup>72</sup> z innymi prawami oraz wolnościami stanowi fundament tej koncepcji hybrydowej. W tym ujęciu prawa podatkowe są szczególnymi prawami człowieka i obywatela<sup>73</sup>, a elementy różnicujące dotyczą przede wszystkim ich zakresu zastosowania, źródła ich pochodzenia<sup>74</sup> oraz treści. Należy podkreślić, że za koniecznością utworzenia instytucji rzecznika praw podatnika przemawia jedynie koncepcja ich odrębności. Tylko wówczas uniwersalny ombudsman nie ma kompetencji do ich chronienia. Natomiast prawa podmiotów podatku według koncepcji tożsamościowej i hybrydowej są prawami człowieka i obywatela w ujęciu szerokim. Skoro objęte są w całości zakresem działania Rzecznika Praw Obywatelskich, nie jest niezbędne tworzenie kolejnego strażnika wyspecjalizowanego w ich ochronie.

### III. Podsumowanie

Działania legislacyjne mające na celu utworzenie nowego organu ochrony praw, jakim będzie rzecznik praw podatnika, stanowią przejaw globalnej tendencji w ewolucji systemów ochrony wolności i praw człowieka oraz obywatela. W zakresie spraw podatkowych polega ona na odchodzeniu od paradygmatu uniwersalnego ombudsmana na rzecz kreacji wysoce wyspecjalizowanego strażnika praw podatkowych. W Polsce dotychczas żadna z trzech podejmowanych w latach 2011, 2012 i 2019 inicjatyw ustawodawczych nie została doprowadzona do końca procesu prawotwórczego i nie skutkowałą stworzeniem podstawy prawnej do funkcjonowania ombudsmana podatkowego. Początkowo Rada Ministrów była przeciwna realizacji tego zamierzenia legislacyjnego, podnosząc m.in. argumenty wskazujące, że nie jest to działanie konieczne dla skutecznej ochrony praw podmiotów podatku. Jednak nastąpiła diametralna zmiana tego stanowiska, gdyż projekt ustawy z 2019 r. o rzeczniku praw podatnika był już złożony do Sejmu z inicjatywy rządowej. Przyczynę niezakończenia biegu procedury legislacyjnej wszczętej na tej podstawie faktycznej i prawnej należy łączyć z końcem VIII kadencji polskiego parlamentu i zasadą dyskontynuacji prac legislacyjnych po ukonstytuowaniu się nowo wybranej legislatury, a nie ze zmianą założeń i celów polityki państwowej. Wydaje się zatem bardzo wysoce prawdopodobne,

<sup>72</sup> Teza o tym, że podmiotowe prawa podatkowe mają więcej elementów wspólnych z prawami człowieka niż z prawami obywatela – *vide* A. Gorgol, *Prawo...*, s. 226.

<sup>73</sup> *Idem*, *Zasada...*, s. 32.

<sup>74</sup> *Vide* art. 30 Konstytucji RP. Przyrodzona i niezbywalna godność człowieka jest źródłem praw i wolności człowieka i obywatela. W przypadku innych podmiotów niż osoba fizyczna źródłem praw podatkowych są uprawnienia ekonomiczne umotywowane ochroną własności i innych praw majątkowych dłużnika podatkowego.



że Sejm IX kadencji będzie adresatem kolejnego projektu ustawy o rzeczniku praw podatnika przygotowanego i złożonego z inicjatywy rządowej lub poselskiej. Analiza treści dotychczasowych projektów i ich uzasadnień wskazuje na ich merytoryczne powiązania. Można ocenić to jako ewolucyjne doskonalenie i rozbudowanie treści wcześniejszych rozwiązań legislacyjnych, a nie fundamentalne odrzucenie przez rząd poselskich pomysłów. Z tego punktu widzenia należy uznać, że przyszły projekt ustawy o rzeczniku praw podatnika będzie czerpał w znacznym stopniu z bogactwa dorobku projektu z 2019 r. Nie oznacza to, że kwestia umotywowania konieczności ustanowienia ombudsmana podatkowego nie wymaga dodatkowej, głębszej analizy legislacyjnej.

Zasady techniki prawodawczej powinny stanowić dyrektywy wiążące organy prawodawcze przy inicjowaniu ścieżki ustawodawczej, przygotowywaniu projektu aktu prawnego i jego merytorycznym umotywowaniu. Działania „racjonalnego prawodawcy” nie mogą polegać na nieprzemysłanej ingerencji w sferę stosunków społecznych. Z tego powodu decyzja o przystąpieniu do opracowywania projektu aktu prawnego powinna być poprzedzona ustaleniem nie tylko jego przedmiotu regulacji, ale także konieczności dokonania ingerencji państwa w stosunki społeczne. Niezbędność podjęcia określonych działań prawotwórczych jest w tym przypadku przesłanką przyzwoitej legislacji. Powinna ona być brana pod uwagę w całym procesie stanowienia prawa, a więc także w dalszych jego etapach realizowanych już po powzięciu decyzji o przystąpieniu do opracowania projektu ustawy. Znaczenie przesłanki konieczności nie może być zredukowane jedynie do jej formalnego i proceduralnego aspektu. Utworzenie i funkcjonowanie rzecznika praw podatnika jest związane z przypisaniem temu organowi zadań w sferze związanej z ochroną praw i wolności człowieka oraz obywatela. Konstytucja RP wprowadziła do polskiego porządku prawnego zasadę proporcjonalności ingerowania władzy publicznej w tę sferę stosunków społecznych. Wynika z niej nakaz podejmowania działań niezbędnych do usunięcia problemów funkcjonowania systemu ochrony praw i wolności człowieka oraz obywatela, a także poszczególnych jego ogniwi. Przesłanka konieczności w tym ujęciu ma ważne znaczenie materialne.

Należy podkreślić, że utworzenie organu ombudsmana wyspecjalizowanego w ochronie praw podmiotów podatku jest konieczne z powodów wewnątrz krajowych. Zarówno umowy międzynarodowe ratyfikowane przez Polskę, jak i bezpośrednio stosowane przepisy unijne nie nakładają obowiązku podjęcia takiego działania legislacyjnego. Doświadczenia innych państw związane z funkcjonowaniem rzecznika praw podatnika przemawiają za zasadnością wprowadzenia do polskiego systemu ochrony praw i wolności człowieka oraz obywatela analogicznego rozwiązania, ale z uwzględnieniem specyficznych, krajowych uwarunkowań politycznych, społecznych i gospodarczych. Nie sposób także upatrywać konieczności takiej zmiany prawnej w zaniechaniu podejmowania przez organy demokratycznego państwa prawnego działań ukierunkowanych na ochronę praw podatkowych oraz w zbyt małej liczbie strażników tych praw. Zadania w tej dziedzinie wykonywane są nie tylko przez

Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, ale i inne organy władzy publicznej. Zwielenokrotnienie samej liczby ombudsmatów właściwych w sprawach podatkowych nie zawsze spowoduje usprawnienie systemu ochrony praw, wolności człowieka i obywatela. Wiązą się z tym także zagrożenia dysfunkcyjności, gdyby działania poszczególnych strażników praw były nieskoordynowane. Za ustanowieniem wyspecjalizowanego ombudsmána przemawiają przede wszystkim specyficzne cechy stosunków prawnopodatkowych. Podmiot obowiązany do zapłaty podatku jest bowiem podporządkowany organowi podatkowemu, który orzeka niejako „we własnej sprawie”, gdyż jest również reprezentantem wierzyciela podatkowego, a niekiedy dodatkowo ma status organu egzekucyjnego wymuszającego wykonanie własnej decyzji. Sprawy podatkowe są niewątpliwie bardziej skomplikowane od typowych spraw administracyjnych. Specjalizacja działań organów ochrony prawa w tym przedmiotowym zakresie jest pożądana. Konieczność utworzenia wyspecjalizowanego organu ombudsmána podatkowego należy łączyć także z potrzebą objęcia zakresem ochrony praw specyficznych podmiotów podatkowych, których istota i nomenklatura odbiegają od stosowanych w prawie prywatnym i normatywnym opisie zadań wykonywanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich. Warto zauważyć, że w obecnym stanie prawnym związane są z tym zagadnieniem kontrowersje dotyczące wzajemnych relacji znaczeniowych pojęć praw podatkowych i wolności, praw człowieka oraz obywatela. Wylimitowanie ich może być postrzegane jako środek służący do usprawnienia funkcjonowania systemu ochrony tych praw i wolności.

Dotychczasowe działania legislacyjne i ich uzasadnienie nie są pozbawione aspektów budzących wątpliwości natury prakseologicznej oraz prawnej. Skoro zdaniem rządu występuje konieczność ustanowienia instytucji rzecznika praw podatnika, to tego typu zmiana powinna nastąpić jak najszybciej. Nie znajduje uzasadnienia koncepcja łączenia wejścia w życie ustawy o tym rzeczniku z nową Ordynacją podatkową również z tego powodu, że kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego nie obejmuje zagadnień ustroju organów ochrony prawa. Należy także zwrócić uwagę na wątpliwe nazewnictwo wyspecjalizowanego ombudsmána i tytuł ustawy wprowadzającej ten podmiot. Skoro zakres podmiotowy jej uregulowania odnosi się nie tylko do podatnika, ale i do innych podmiotów podatku, bardziej poprawnym merytorycznie określeniem byłby rzecznik praw podatkowych. Błędem logicznym jest definiowanie podatnika przez podatnika oraz tworzenie fikcji prawnej, że podatnikiem są również inne podmioty podatku. Nie sposób uznać za właściwe w uzasadnieniu projektów legislacyjnych pominięcie odniesień do funkcjonowania samorządowej administracji podatkowej, gdyż ochrona praw podatkowych wykracza poza działania Krajowej Administracji Skarbowej. Brakuje również głębszej analizy roli, jaką odgrywa ombudsman w procedurach podatkowych. Za wątpliwe należy oceniać wyjaśnianie konieczności utworzenia instytucji strażnika praw podatkowych za pomocą twierdzenia, że będzie on pomocnikiem, przedstawicielem tych podatników, którzy nie mogą korzystać z pomocy prawnej profesjonalnych prawników. Organ ochrony prawa działa w interesie publicznym (społecznym), a nie w interesie indywidualnym.

## Bibliografia

### Źródła

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483, ze zm.
- Poselski projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk nr 4360, Warszawa, 12 maja 2011 r.
- Poselski projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk nr 669, Warszawa, 21 czerwca 2012 r.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 5 kwietnia 2002 r., sygn. akt III RN 133/01, OSNP 2002, nr 12, poz. 281.
- Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 1 października 2007 r., sygn. akt III SW 7/07, OSNP 2008, nr 13–14, poz. 209.
- Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 283.
- Raport z konsultacji projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (UD421), <<https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12315004/katalog/12528447#12528447>>.
- Rządowy projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika, druk nr 3516, Warszawa, 31 maja 2019 r.
- Stanowisko Rządu do poselskiego projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (druk nr 4360), <[http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C8F937E73EDF3DF2C12578FB00622548/\\$file/4360-s.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki6ka.nsf/0/C8F937E73EDF3DF2C12578FB00622548/$file/4360-s.pdf)>.
- Stanowisko Rządu do poselskiego projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika (druk nr 669), <<http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/7A1FA473F0EF8905C1257AD00049B878/%24File/669-s.pdf>>.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 256, ze zm.
- Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. Prawo o adwokaturze, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 1513.
- Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 75.
- Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 627.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 865, ze zm.
- Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 130.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325, ze zm.
- Ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 722.
- Ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o wdrożeniu niektórych przepisów Unii Europejskiej w zakresie równego traktowania, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1219, ze zm.
- Ustawa z dnia 28 stycznia 2016 r. Prawo o prokuraturze, tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 740, ze zm.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców, Dz.U. z 2018 r. poz. 648, ze zm.
- Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw, Dz.U. z 2018 r. poz. 1629, ze zm.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 1999 r., sygn. akt SK 12/98, OTK 1999, nr 5, poz. 96.

### Piśmiennictwo

- Aleksy R., *A Theory of Constitutional Rights*, Oxford University Press, Oxford 2002.
- Banaszak B., *Komentarz do art. 80*, [w:] B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, C.H.Beck, Warszawa 2012, Legalis/el.

- Banaszak B., *Zasady ogólne. Wprowadzenie*, [w:] B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. 2, C.H.Beck, Warszawa 2012, Legalis/el.
- Banaszak N., *Rzecznik Praw Obywatelskich wobec administracji samorządu terytorialnego*, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2013.
- Banaszak N., *Skuteczność działania Rzecznika Praw Obywatelskich. Podstawowe problemy*, „Studia Lubuskie” 2009, t. 5.
- Bichta T., *Rzecznik Praw Obywatelskich*, [w:] *Ustrój organów ochrony prawnej*, red. B. Szmulik, M. Żmigrodzki, Wydawnictwo UMCS, Lublin 2003.
- Brzezińska A., *Karta praw podatnika w Australii*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2003, nr 2–3.
- Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- Brzeziński B., *Taxpayers' Rights: Some Theoretical Issues*, [w:] *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Duniewska Z., *Zasada proporcjonalności*, [w:] *Prawo administracyjne. Pojęcie, instytucje, zasady w teorii i orzecznictwie*, red. M. Stahl, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Dzwonkowski H., Duda M., Gorąca J., *Zakres i treść istniejącej i pożądananej ochrony praw podatnika (ustalenia de lege lata i postulaty de lege ferenda)*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Etel L. et al., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida2, Białystok 2015.
- Gajda A., *Projekty i zmiany zakresu działania instytucji Ombudsmana w Polsce*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2014, t. XXXI.
- Gorgol A., *Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe*, [w:] *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, red. W. Wójtowicz, wyd. 8, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Gorgol A., *Prawo do przewidywalnego opodatkowania*, [w:] *Ochrona praw człowieka w Polsce. Aksjologia – instytucje – nowe wyzwania – praktyka*, red. J. Jaskiernia, K. Spryszak, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2017.
- Gorgol A., *Unijny standard behawioralnego ujęcia prawa podatnika do dobrej administracji podatkowej*, [w:] *Nowe wyzwania i rozwiązania w europejskim systemie ochrony praw człowieka*, t. 3, red. J. Jaskiernia, K. Spryszak, Wydawnictwo Adam Marszałek, Toruń 2018.
- Gorgol A., *Zasada wyłączności ustawy podatkowej jako gwarancja formalna konstytucyjnej ochrony praw podatnika*, [w:] *Gwarancje ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostki*, red. H. Izdebski, M. Komorowski, M. Pisz, C.H.Beck, Warszawa 2016.
- Korycka-Zirk M., *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Lang W., *Prawa podmiotowe i prawa człowieka*, [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Tadeusza Jasudowicza*, red. J. Białocerkiewicz, TNOiK „Dom Organizatora”, Toruń 2004.
- Leszczyńska A., *Prawa podatnika i ich ochrona*, [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, TNOiK, Toruń 2009.
- Miemiec W., *Konstytucyjne zasady ochrony podatnika*, [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych, Katowice 2007.
- Mikuła P., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TS UE dotyczącym podatku od wartości dodanej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 2.
- Mudrecki A., *Znaczenie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Opodatkowanie działalności gospodarczej*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński, Wydawnictwo KUL, Lublin 2018.

- Napiórkowska A., *Czy ktoś chroni podatnika?*, [w:] *Podatnik versus organ podatkowy*, red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa, Wrocław 2011.
- Lissoń P., *Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców: ombudsman czy organ administracji rządowej?*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, z. 4, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2018.80.4.5>.
- Poździej S., *Prawo do dobrej administracji – regulacje polskie i europejskie*, „Państwo i Społeczeństwo” 2003, nr 9.
- Sokolewicz W., *Komentarz do art. 208*, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. III, red. L. Garlicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2003.
- Szczurek B., *Koncepcja ochrony praw podatnika*, C.H.Beck, Warszawa 2008.
- Tax Administration 2018: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris 2018.
- Zieliński T., *Ombudsman – możliwości i granice działania*, Biuro RPO, Warszawa 1994.