

# OCHRONA PRAW PODATNIKA

Diagnoza sytuacji

redakcja naukowa Agnieszka Franczak

---

---

---

**Redakcja naukowa:**

Agnieszka Franczak

**Komitet redakcyjny:**

Bogumił Brzeziński

Jan Głuchowski

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Wojciech Morawski

Adam Nita

**Autorzy:**

Adam Bartosiewicz

Paweł Borszowski

Anna Brzezińska-Rawa

Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska

Hanna Filipczyk

Agnieszka Franczak

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Andrzej Gomulowicz

Ziemowit Kukulski

Andrzej Ladziński

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Hanna Litwińczuk

Adam Mariański

Tomasz Michalik

Wojciech Morawski

Adam Nita

Włodzimierz Nykiel

Ewa Prejs

Marcin Rymaszewski

Alicja Sarna

Małgorzata Sęk

Dariusz Strzelec

Agnieszka Tałasiewicz

Krzysztof Wojtyczek

# OCHRONA PRAW PODATNIKA

Diagnoza sytuacji

redakcja naukowa Agnieszka Franczak

---

---

Zamów książkę w księgarni internetowej

**proinfo**.pl  
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 maja 2021 r.

Recenzent

Dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Tomasz Pietrzak

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Świerk-Bożek

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

**prawolubni**<sup>♥</sup>

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność

Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-029-2

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [PL-ksiazki@wolterskluwer.com](mailto:PL-ksiazki@wolterskluwer.com)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

<b>Wykaz skrótów .....</b>	<b>9</b>
<i>Agnieszka Franczak</i> <b>Od Redaktora Naukowego .....</b>	<b>11</b>
<i>Bogumił Brzeziński, Krzysztof Lasiński-Sulecki</i> <b>Problematyka ochrony praw podatnika jako kierunek badań nad prawem podatkowym .....</b>	<b>15</b>
<i>Włodzimierz Nykiel</i> <b>Prawa podatnika – potrzeba badań naukowych i nowych regulacji prawnych .....</b>	<b>17</b>
<i>Adam Mariański</i> <b>Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika .....</b>	<b>25</b>
* * *	
<i>Adam Bartosiewicz</i> <b>In dubio pro tributario a zasada skuteczności prawa unijnego – uwagi na tle orzeczenia TSUE w sprawie Herst .....</b>	<b>27</b>
<i>Paweł Borszowski</i> <b>Ważny interes podatnika – przyczynek do dyskusji o uprawnieniach podatnika. Uwagi na tle instytucji umorzenia zaległości podatkowych .....</b>	<b>43</b>

<i>Anna Brzezińska-Rawa, Agnieszka Franczak</i> <b>Poglądy nauki prawa podatkowego na stosowanie art. 6 ust. 1 EKPC w sprawach podatkowych.....</b>	55
<i>Bogumił Brzeziński</i> <b>Znaczenie art. 1 Protokołu nr 1 do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka dla ochrony praw podatnika.....</b>	69
<i>Dagmara Dominik-Ogińska</i> <b>Godność a prawo podatnika do rzetelnego procesu .....</b>	87
<i>Hanna Filipczyk</i> <b>Wadliwość aktów wydanych w postępowaniu interpretacyjnym .....</b>	101
<i>Agnieszka Franczak</i> <b>Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika .....</b>	115
<i>Jadwiga Glumińska-Pawlic</i> <b>Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika .....</b>	133
<i>Andrzej Gomułowicz</i> <b>Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego .....</b>	147
<i>Ziemowit Kukulski</i> <b>Prawa podatnika w Modelu Konwencji OECD, Modelu Konwencji ONZ i w bilateralnych umowach podatkowych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania.....</b>	161
<i>Andrzej Ladziński</i> <b>Prawo wyboru drogi najmniej opodatkowanej z perspektywy ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ze szczególnym uwzględnieniem przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu .....</b>	177

*Krzysztof Lasiński-Sulecki*

**Wiedza na temat podatkowego stanu faktycznego a zakres odpowiedzialności podatkowej.....** 199

*Hanna Litwińczuk*

**Prawo podatnika do korzyści umownych i jego ograniczenia .....** 217

*Adam Mariański*

**Znaczenie karty (deklaracji) praw podatnika na świecie – potrzeba uchwalenia w Polsce.....** 235

*Tomasz Michalik*

**Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej – konstrukcja prawa podatnika do bezpośredniego stosowania dyrektyw (zasady i granice) .....** 255

*Wojciech Morawski*

**Zasada równości a indywidualne interpretacje podatkowe .....** 273

*Adam Nita*

**Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu podatkowym jako instrument ochrony praw podatnika .....** 295

*Ewa Prejs*

**Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika .....** 311

*Marcin Rymaszewski*

**„Nowomowa podatkowa” a pozycja podatnika w postępowaniu dowodowym .....** 331

*Alicja Sarna*

**Nadużycie przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych a prawo podatnika do obrony.....** 345

---

<i>Małgorzata Sęk</i> <b>Prawo do informacji w prawie podatkowym .....</b>	361
<i>Dariusz Strzelec</i> <b>Kontrola i postępowanie prowadzone przez naczelnika urzędu celno-skarbowego a gwarancje procesowe podatnika .....</b>	375
<i>Agnieszka Tałasiewicz</i> <b>Rzecznik Praw Podatnika – czy potrzebna jest instytucjonalna ochrona praw podatnika? .....</b>	393
<i>Krzysztof Wojtyczek</i> <b>Ochrona praw podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Praw Człowieka .....</b>	411
<b>Bibliografia.....</b>	425



## PROBLEMATYKA OCHRONY PRAW PODATNIKA JAKO KIERUNEK BADAŃ NAD PRAWEM PODATKOWYM

Problematyka ochrony praw podatnika jest obecna w polskiej nauce prawa podatkowego. Stopień zainteresowania nią nie znajdował jednak dotąd odzwierciedlenia w publikacjach na ten temat. Opracowania dotyczące tej dziedziny prawa podatkowego są nieliczne. Można tu wymienić monografię B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza. Rozwój. Perspektywy*, Warszawa 2008 czy pracę zbiorową *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009. Nie można nie wspomnieć o nieopublikowanej rozprawie doktorskiej A. Leszczyńskiej, *Prawa podatnika i ich ochrona w systemie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, Toruń 2010.

Niedosyt naukowej analizy problematyki ochrony praw podatnika pogłębia się współcześnie ze względu na powszechną na świecie praktykę podnoszenia efektywności systemów podatkowych w drodze rozmaitych, nowych rozwiązań prawnych. Dzieje się to nierzadko kosztem ograniczania podstawowych nawet praw podatnika, w imię idei powszechności opodatkowania, sprawiedliwości czy solidarności społecznej. Nie negując wartości, jakie za tymi ideami się kryją, nie można godzić się z tym, aby przy okazji ich promowania negowane były inne wartości społeczne, jak prywatność, życie rodzinne, prawo do uczciwego procesu, prawo do niezakłóconego cieszenia się przez obywateli ich własnością itd. Takie idee, jak równowaga między sytuacją prawną organów państwa z jednej strony a obywatela z drugiej oraz proporcjonalność

przy projektowaniu instytucji prawnych podnoszących efektywność systemu podatkowego i ich wykorzystywaniu przez aparat państwowy, powinny być ciągle przypominane. Jest to także zadanie nauki prawa podatkowego.

Problematyka ochrony praw podatnika jest jednym z kierunków badań nad prawem podatkowym prowadzonych przez Ośrodek Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu. Jak dotąd były to badania towarzyszące aktywności Ośrodka na innych polach badawczych, na przykład analizom orzecznictwa sądów w sprawach podatkowych („Toruński Przegląd Orzecznictwa Podatkowego”) czy też karnoprawnym aspektem funkcjonowania systemu podatkowego („Economy, Tax & Crime”), gdzie ich rezultatom Ośrodek Studiów Fiskalnych poświęcił konferencje naukowe zorganizowane w ostatnich latach. Książka, którą teraz oddajemy do rąk Czytelnika, podnosi rangę badań naukowych nad ochroną praw podatnika do jednego z podstawowych priorytetów badań prowadzonych nad prawem podatkowym przez Ośrodek Studiów Fiskalnych UMK.

Dziękujemy Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Krajowej Izbie Doradców Podatkowych za życzliwe wsparcie naszej inicjatywy.

Dziękujemy też w sposób szczególny Pani dr Agnieszce Franczak, *spiritus movens* tej inicjatywy wydawniczej, osobie pełniącej jednocześnie odpowiedzialną rolę Redaktora Naukowego książki.

*Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński, dr h.c.  
Przewodniczący Komitetu Ekspertów Ośrodka Studiów Fiskalnych*

*Dr hab. Krzysztof Lasiński-Sulecki, prof. UMK  
Dyrektor Ośrodka Studiów Fiskalnych  
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu*

# PRAWA PODATNIKA – POTRZEBA BADAŃ NAUKOWYCH I NOWYCH REGULACJI PRAWNYCH

Podatek jest ustalany jednostronnie przez państwo lub inny związek publicznoprawny. Ingeruje on w obszar prawa własności oraz prawa do wolności i ogranicza te prawa. Prawa podatnika zaś zmierzają do okiełznania władztwa państwa. Ich celem jest uzyskanie swoistej równowagi między potrzebami państwa a prawami jednostki<sup>1</sup>. Prawa podatnika należą do praw człowieka, a jednocześnie są to prawa podmiotów, które umożliwiają funkcjonowanie państwa i samorządu terytorialnego. Wszak w Polsce podatki stanowią ponad 90% dochodów ogółem budżetu państwa (w 2019 r. – prawie 92%)<sup>2</sup>. Tematyka praw podatnika jest podejmowana w literaturze od kilkudziesięciu lat. Trzeba jednak pamiętać, że konflikty między panującymi a poddanymi dotyczące nakładania podatków mają bogatą i długą historię, a jedną z najważniejszych osi tych konfliktów była ochrona podatników. Antagonizmy te miały wpływ na powstanie i rozwój parlamentu i innych instytucji demokratycznych.

Na początku chodziło o ograniczenie samowoli królewskiej w nakładaniu podatków (*Magna Charta Libertatum* z 1215 r., przywilej koszycki z 1374 r.), po kilku wiekach także o stosowanie zasady *no taxation*

---

<sup>1</sup> D. Bentley, *Taxpayers' Rights. Theory, Origin and Implementation*, Alphen aan den Rijn 2007, s. 56.

<sup>2</sup> Sprawozdanie z wykonania budżetu państwa za okres od 1 stycznia do 31 grudnia 2019 r., omówienie, Rada Ministrów 2020, <https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-roczne-za-2019-rok> (dostęp: 22.02.2021 r.), s. 34, 35.

*without representation* (konflikt między Królestwem Wielkiej Brytanii a jego 13 koloniami w Ameryce Północnej, który doprowadził do wojny o niepodległość Stanów Zjednoczonych). W międzyczasie panujący przestał mieć także swobodę w dokonywaniu wydatków, powstał bowiem budżet (*Bill of Rights* z 1689 r.). W konstytucjach powstających od końca XVIII w. zarówno nakładanie podatków, jak i uchwalanie budżetu zostało objęte kompetencjami organów przedstawicielskich.

W rezultacie obecnie w systemach prawa państw o ustrojach demokratycznych przyjmowana jest zasada ustawowej regulacji podatku<sup>3</sup>, co ma stanowić gwarancję dla podatników i podstawę ich bezpieczeństwa prawnego. W. Schön wskazuje, że ochrona podatnika może odbywać się *by consent* bądź *by content*. Zjednoczone Królestwo i Stany Zjednoczone należą do pierwszej grupy państw polegających na organach przedstawicielskich (Parlament, Kongres), które bronią podatników przed nadużyciami władzy wykonawczej. Z kolei Niemcy czy Francja reprezentują koncepcję ochrony *by content*, nakładając dodatkowe konstytucyjne warunki na ustawodawstwo podatkowe w celu ochrony indywidualnego podatnika<sup>4</sup>.

Unormowania konstytucji i podstawowe zasady ustrojowe nie wystarczają jednak, aby zapewnić skuteczną ochronę podatnika. W ostatnich dziesięcioleciach XX w. i obecnie jesteśmy bowiem świadkami rosnących dysproporcji między obowiązkami i prawami podatników. Obserwujemy rozrost obowiązków podatników, któremu nie towarzyszy wzrost ich praw<sup>5</sup>. Znaczna część nowych regulacji ma na celu zwiększenie skuteczności gromadzenia dochodów podatkowych i przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania. Różne narzędzia, jakie się w tym celu stosuje, sprawiają, że wzrasta zagrożenie dla praw podatnika. Jest rzeczą zrozumiałą, że rośnie jednocześnie zainteresowanie nauki tą problematyką. Powstała nawet międzynarodowa sieć badawcza Obserwatorium

---

<sup>3</sup> Bywa ona także znana jako zasada legalności (*principle of legality*) podatku. Por. V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague–London–New York 2003, s. 70.

<sup>4</sup> W. Schön, *Taxation and Democracy*, „Tax Law Review” 2018/72(2), s. 244.

<sup>5</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russel, *A Model Taxpayer Charter. Preliminary Report. Towards Greater Fairness in Taxation*, London 2013, s. 19.

Praktycznej Ochrony Praw Podatnika (The Observatory on the Practical Protection of Taxpayers' Rights). Jej celem jest monitorowanie ochrony praw podatnika w poszczególnych państwach w odniesieniu do minimalnych standardów i najlepszych praktyk ustalonych na potrzeby projektu. Członkami sieci, która działa przy Międzynarodowym Biurze Dokumentacji Podatkowej (International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD) w Amsterdamie, są przedstawiciele nauki i praktyki prawa podatkowego z kilkudziesięciu państw. W Polsce pierwsze szersze opracowania problematyki praw podatnika ukazały się w pierwszej dekadzie XXI stulecia. W obecnej sytuacji nadal istnieje potrzeba szerokich badań dotyczących praw podatnika w Polsce.

Prawa podatnika charakteryzują się dużą różnorodnością zarówno merytoryczną, jak i formalną<sup>6</sup>. Są one zawarte w wielu aktach należących do krajowego prawa podatkowego, w konstytucjach poszczególnych państw, w prawie Unii Europejskiej, a także w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka.

W wielu państwach występują akty prawne lub dokumenty niemające charakteru normatywnego poświęcone wyłącznie prawom podatnika. Bywają one nazywane kartami praw podatnika<sup>7</sup>. Należy podkreślić, że dziś „posiadanie Karty Praw Podatnika jest międzynarodowym uznanym standardem”<sup>8</sup>. Pojawiły się nawet „wzorce” karty praw podatnika<sup>9</sup>.

W Polsce stan prawny w zakresie praw podatnika i ich ochrony należy ocenić negatywnie. Ocena ta odnosi się zarówno do stanu normatyw-

---

<sup>6</sup> B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPPod. 2005/1, s. 9 i n.

<sup>7</sup> Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, KPPod. 2000/1, s. 15 i n.; P. Baker, *Taxpayers' Charters and a Taxpayers' Charter for Europe* [w:] *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009, s. 130 i n.; M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, KPPod. 2018/1, s. 71 i n.

<sup>8</sup> M. Sęk, *Karta...*, s. 73.

<sup>9</sup> M. Cadesky, I. Hayes, D. Russel, *A Model Taxpayer Charter, Preliminary Report. Towards Greater Fairnes in Taxation*, London 2013; w języku polskim zob. [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_pl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf) (dostęp: 21.02.2021 r.).

nego (brak karty praw podatnika, obarczona wieloma wadami stara Ordynacja podatkowa, niska jakość legislacji podatkowej, represyjność prawa podatkowego), jak i praktyki naruszania praw podatnika w toku stosowania prawa podatkowego<sup>10</sup>.

Zasadność wprowadzenia karty praw podatnika w Polsce widziano już przed kilkunastu laty. Powstało kilka projektów. Przede wszystkim należy wskazać na Deklarację Praw Podatnika podpisaną 1.05.2011 r. pod patronatem Krajowej Rady Doradców Podatkowych, opracowaną przez zespół, w skład którego wchodziłi zarówno przedstawiciele nauki, jak i praktycy, w tym sędziowie, doradcy podatkowi<sup>11</sup>. Należy także wymienić projekty T. Dębowskiej-Romanowskiej, A. Mariańskiego czy D. Szubielskiej<sup>12</sup>.

Prace nad kolejnym projektem rozpoczęto w 2017 r. Założenia nowej karty tworzyli między innymi M. Sęk, J. Cichoń i W. Nykiel. Autorami samego projektu ustawy – Karta Praw Podatnika wraz z uzasadnieniem są M. Sęk i W. Nykiel. W pracach nad projektem ustawy sięgnięto do Deklaracji Praw Podatnika oraz innych projektów kart i deklaracji, o których wyżej była mowa, do projektu Ordynacji podatkowej opracowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>13</sup>, a także

---

<sup>10</sup> M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, KPPod. 2018/1, s. 103–104.

<sup>11</sup> Zob. W. Konieczny, S. Babiarsz, B. Dauter, B. Brzeziński, P. Karwat, T. Michalik, A. Olesieńska, D. Szczygieł, D. Szubielska, *Deklaracja Praw Podatnika*, podpisana przez szerokie grono przedstawicieli nauki i praktyki prawa podatkowego 18.05.2011 r. podczas Dnia Ochrony Praw Podatnika w Warszawie, <https://krdp.pl//aktualnosci.all.php/9/1643> (dostęp: 18.01.2018 r.).

<sup>12</sup> Zob. T. Dębowska-Romanowska, *Projekt Karty Praw Uczciwego Podatnika*, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018 r.); A. Mariański, *Projekt Deklaracji Praw Podatnika*, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018 r.); D. Szubielska, *Projekt Karty Praw Podatnika*, [www.pit.pl/att/Projekty\\_Karty\\_Praw\\_Podatnika.doc](http://www.pit.pl/att/Projekty_Karty_Praw_Podatnika.doc) (dostęp: 18.01.2018 r.).

<sup>13</sup> Zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, Projekt z 6.10.2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa, art. 14–34, <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 18.01.2018 r.).

do rezultatów prac międzynarodowych<sup>14</sup>. Na kształt projektu<sup>15</sup> wpływ miały także uwagi zgłoszone podczas konferencji „Karta Praw Podatnika”, która odbyła się w Łodzi 12.03.2018 r. i w Warszawie 26.03.2019 r.

Wysoką ocenę projektu sformułował Rzecznik Praw Obywatelskich. W jego stanowisku z 10.04.2019 r. czytamy między innymi: „Zdaniem RPO wprowadzenie Karty Praw Podatnika należy uznać za jak najbardziej potrzebne. Karta w jednym dokumencie systematyzuje i konsoliduje najważniejsze prawa podatników. Niewątpliwie atutem Karty jest to, że posługuje się prostym i zrozumiałym dla obywateli językiem”<sup>16</sup>.

Projekt został wniesiony do Sejmu 26.04.2019 r. przez grupę posłów PO<sup>17</sup>. Upływ kadencji sprawił, że 12.12.2019 r. został on ponownie wniesiony przez grupę posłów KO, a 8.01.2020 r. skierowano go do pierwszego czytania<sup>18</sup>. Niestety, szanse na uchwalenie w najbliższym czasie karty praw podatnika są znikome. Nie zanoszą się także na rychłe uchwalenie nowej ordynacji podatkowej.

Prawa podatnika należą do najważniejszych obszarów naukowych w działalności Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych Uniwersytetu Łódzkiego. Ważną rolę w globalnym dyskursie naukowym dotyczącym praw podatnika odegrał międzynarodowy projekt naukowy

---

<sup>14</sup> Zob. M. Cadesky, I. Hayes, D. Russel, *A Model...*, *passim*; Komisja Europejska, *Wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatków Unii Europejskiej*, Bruksela 2016, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/guidelines\\_for\\_a\\_model\\_for\\_a\\_european\\_taxpayers\\_code\\_pl.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf) (dostęp: 27.04.2021 r.), s. 6.

<sup>15</sup> W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, KPPod. 2018/1, <https://czasopisma.uni.lodz.pl/tax/article/view/5959> (dostęp: 4.02.2020 r.), s. 105 i n.; W. Nykiel, M. Sęk, *Karta praw podatnika – potrzebny instrument ochrony praw polskiego podatnika* [w:] *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian, Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wiesławowi Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020, s. 466 i n.

<sup>16</sup> Rzecznik Praw Obywatelskich, *Karta Praw Podatnika – nowym instrumentem ochrony dla podatników*, 10.04.2019, <https://www.rpo.gov.pl/pl/content/rpo-za-wprowadzeniem-karty-praw-podatnika> (dostęp: 17.02.2020 r.).

<sup>17</sup> Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika, druk sejmowy nr 3458, Sejm RP VIII kadencji, <https://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=3458> (dostęp: 4.02.2020 r.).

<sup>18</sup> Poselski projekt ustawy – Karta Praw Podatnika, druk sejmowy nr 137, Sejm RP IX kadencji, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=137> (dostęp: 4.02.2020 r.).

*Ochrona praw podatników: Perspektywa europejska, międzynarodowa i krajowa (The Protection of Taxpayers' Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective)* (2008–2009), zainicjowany i kierowany przez Centrum. Opracowano koncepcję badań oraz kwestionariusz prawnoporównawczy, który umożliwił przedstawicielom głównych ośrodków akademickich z dziesięciu państw przygotowanie sprawozdań krajowych. Posłużyły one jako materiał do opracowania obszernego raportu generalnego, ukazującego stan ochrony wybranych praw podatnika w różnych państwach. Zbadano także teoretyczną i praktyczną stronę ochrony praw podatnika, uwzględniając instytucję rzecznika praw podatnika i karty praw podatnika. Badano rolę prawa europejskiego i międzynarodowego w ochronie praw podatnika. Wyniki badań przedstawiono podczas międzynarodowej konferencji naukowej, a następnie opublikowano w postaci monografii w języku angielskim<sup>19</sup>. Stała się ona ważną pozycją międzynarodowego piśmiennictwa odnoszącego się do ochrony praw podatnika, czego dowodem są liczne powołania przez przedstawicieli światowej nauki prawa podatkowego.

Ponadto A. Mariański, M. Wilk i M. Sęk byli sprawozdawcami krajowymi w projekcie Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (International Fiscal Association, IFA) *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*<sup>20</sup> (kongres IFA w Bazylei w 2015 r.). W latach 2015–2019 M. Wilk i M. Sęk byli polskimi sprawozdawcami międzynarodowej sieci badawczej Obserwatorium Praktycznej Ochrony Praw Podatnika (The Observatory on the Practical Protection of Taxpayers' Rights).

Należy przypomnieć, że autorami projektu ustawy – Karta Praw Podatnika wniesionego do Sejmu są pracownicy Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych. Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych nie tylko organizuje i prowadzi badania naukowe, ale także je wspiera. Wyrazem tego jest objęcie przez Centrum patronatu nad ni-

---

<sup>19</sup> *Protection of Taxpayer's Rights, European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009.

<sup>20</sup> Zob. *The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, red. P. Baker, P. Pi-stone, „Cahiers de droit fiscal international” 2015/100b.



niejszą książką. Słowa podziękowania kieruję do Pani dr Agnieszki Franczak za zainicjowanie prac nad monografią i działania w charakterze Redaktora Naukowego.

*Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel*  
*Kierownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych*

## ROLA DORADCÓW PODATKOWYCH W OCHRONIE PRAW PODATNIKA

Od kilku dekad zagadnienia związane z ochroną praw podatnika są przedmiotem wzmożonej debaty zarówno naukowej, jak i dotyczącej aspektów praktycznych. Nie jest to tylko skutkiem jakiejś „mody” związanej z poszanowaniem praw jednostki, zwłaszcza w kontaktach z administracją publiczną. W wielu państwach wprowadzono nowe obowiązki obciążające podatnika, a w konsekwencji konieczne stało się ustanowienie nowych mechanizmów bądź wzmocnienie już funkcjonujących, które przyznają określone prawa podatnikom. Dodatkowo międzynarodowe programy zapobiegające unikaniu opodatkowania przewidywały nowe instrumenty, jak różnego rodzaju klauzule przeciw unikaniu opodatkowania, mechanizmy wymiany informacji czy też raportowania schematów podatkowych. Ich implementacja do porządku krajowego często następowała bez głębszego zastanowienia i analizy skutków praktycznych, zwłaszcza dotyczących poszanowania praw podatników.

Już w 2008 r. Krajowa Izba Doradców Podatkowych z Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych wraz z wydawnictwem Wiedza i Praktyka przygotowała Kartę Praw Podatnika<sup>1</sup>. Zauważono wtedy rosnącą dysproporcję obowiązków podatnika i jego uprawnień. Wskazywano także na nagminne naruszanie tych uprawnień przez organy podatkowe. Postulowano zatem zachowanie (przywrócenie) równowagi obowiązków i uprawnień.

---

<sup>1</sup> A. Mariański, *Karta Praw Podatnika jako instrument ochrony tych praw*, „Prawo i Podatki” 2008/4 (wyd. spec.), s. 7–12.

W ostatnich latach wprowadzono wiele nowych regulacji, które całkowicie zachwiały tę równowagę. Przepisy pisane były w pośpiechu, bez rzeczywistych konsultacji społecznych, a przede wszystkim bez pogłębionej analizy skutków społeczno-gospodarczych. Skutkiem jest rażąco niski poziom legislacji. Były one stworzone z myślą o wyręczeniu urzędników podatkowych z podejmowania wszystkich niezbędnych czynności zmierzających do wyjaśnienia stanu faktycznego. Doprowadziło to do przerzucenia nieproporcjonalnie dużych obowiązków na podatników. Nowe regulacje niejednokrotnie są sprzeczne z Konstytucją (raportowanie schematów podatkowych), prawem międzynarodowym (podatek u źródła) oraz prawem unijnym (podatek od wyjścia). Wszystkie mają jedną wspólną cechę – nie uwzględniają praw adresatów tych norm.

Zmiany regulacji prawnych wskazują na pilną potrzebę dyskusji, a następnie przygotowania i wdrożenia rozwiązań przywracających niezbędną równowagę między stronami stosunku prawnopodatkowego. Jednym z nich może być karta praw podatnika. Można także rozważyć kartę dobrych praktyk podatkowych, która potwierdzałaby, a w niektórych sytuacjach rozwijała prawa i obowiązki podatników oraz ustawodawcy i administracji podatkowej.

Dlatego też należy podziękować Pani dr Agnieszce Franczak za świetną inicjatywę, a także partnerom projektu – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych oraz Ośrodkowi Studiów Fiskalnych Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu za wsparcie projektu. Krajowa Izba Doradców Podatkowych z dużym zaangażowaniem będzie wspierała projekty dotyczące ochrony praw podatnika.

*Dr hab. Adam Mariański, prof. UŁ  
Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych*

Alicja Sarna

# **NADUŻYCIE PRZEPISÓW O ZAWIESZENIU BIEGU TERMINU PRZEDAWNINIENIA ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH A PRAWO PODATNIKA DO OBRONY**

## **1. Uwagi wstępne**

Przedawnienie zobowiązań podatkowych to jedna z tych instytucji prawa podatkowego, która od lat wzbudza kontrowersje i powoduje spory między podatnikami a organami podatkowymi. Ta ostatnia okoliczność nie jest zaskakująca, biorąc pod uwagę, że co do zasady przedawnienie jest najkorzystniejszym dla podatnika<sup>1</sup>, a zarazem najmniej korzystnym dla organów podatkowych sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego.

Nie dziwi także zatem, że w ostatnich 11 latach Naczelny Sąd Administracyjny 11 razy wypowiedział się w drodze uchwały w kwestii przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących różnych aspektów przedawnienia zobowiązań podatkowych, w tym dwukrotnie<sup>2</sup> w odniesieniu do różnych

---

<sup>1</sup> Co do zasady, gdyż, zgodnie z art. 79 § 2 o.p., upływ terminu przedawnienia uniemożliwia podatnikowi złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub o zwrot nadpłaty, o ile ustawy podatkowe nie przewidują innego trybu zwrotu podatku.

<sup>2</sup> Uchwała NSA (7) z 18.06.2018 r., I FPS 1/18, ONSAiWSA 2018/6, poz. 96 oraz uchwała NSA (7) z 18.03.2019 r., I FPS 3/18, ONSAiWSA 2019/4, poz. 55.

aspektów zawieszania biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe<sup>3</sup>.

To ostatnie zagadnienie stało się zarzewiem wielu sporów. Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych wskazuje, że jednym z najczęściej podnoszonych przez podatników argumentów jest wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe w niedługim czasie przed upływem terminu przedawnienia, co uzasadnia postawienie tezy, że działanie to miało na celu wyłącznie zawieszenie biegu tego terminu.

W niniejszym opracowaniu zostanie poruszone zagadnienie uprawnienia, czy może nawet obowiązku, zapewnienia przez sąd administracyjny prawa do obrony podatnika, który powołuje się na fakt przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskazując na nadużycie przez organy podatkowe prawa przy wszczynaniu postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe. Należy postawić tezę, że sądy administracyjne są każdorazowo nie tylko uprawnione, ale wręcz obowiązane do zbadania, czy skutek w postaci zawieszenia biegu przedawnienia faktycznie nastąpił.

Punktem wyjścia do dalszych rozważań jest założenie, że decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług / kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym jest aktem

---

<sup>3</sup> Na dzień oddania niniejszego opracowania do druku na rozstrzygnięcie oczekiwała trzecia, najważniejsza jak się wydaje, uchwała NSA w tym zakresie z wniosku Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców z 18.12.2020 r., WIP.2630.2020.IM, którym Rzecznik wniosł o rozstrzygnięcie „Czy w świetle art. 1 § 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych [...] oraz art. 134 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r., Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [...], ocena wszczęcia postępowania karnego skarbowego z punktu widzenia wywołania wyłącznie skutku w postaci wydłużenia postępowania podatkowego poprzedzającego wydanie decyzji podatkowej i w celu nierozpoczęcia albo zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 70 § 6 pkt 1 oraz art. 70c ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa[...], mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji?”.

stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP<sup>4</sup>. W tym zakresie w pełni podzielam pogląd Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu<sup>5</sup>, zgodnie z którym decyzja zmieniająca rozliczenie podatnika zawarte w deklaracji stanowi akt stosowania prawa Unii, albowiem jest przypadkiem stosowania art. 2, 98, art. 250 ust. 1, art. 273 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej<sup>6</sup> i art. 325 TFUE.

Oznacza to jednocześnie, że wszystkie okoliczności związane z wydaniem tej decyzji muszą być oceniane przez pryzmat prawa Unii. Warto przy tym wskazać, że w ocenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej<sup>7</sup> aktem stosowania prawa Unii w rozumieniu art. 51 ust. 1 KPP są nie tylko sankcje podatkowe, ale także postępowanie karne skarbowe z powodu podania nieprawdziwych informacji w zakresie podatku od towarów i usług. Bez znaczenia jest przy tym fakt, że przepisy krajowe będące podstawą orzekania nie są efektem wprowadzenia do krajowego porządku prawnego przepisów Unii. Sam fakt, że postępowanie karne skarbowe odnosi się do należności publicznoprawnej, której regulacja została zharmonizowana na poziomie Unii, powoduje, że w postępowaniu tym organ je prowadzący jest również związany prawami podstawowymi Unii<sup>8</sup>. Konsekwentnie sąd krajowy dokonujący kontroli zgodności z prawami podstawowymi przepisu prawa krajowego lub działania organów krajowych stanowiącego akt stosowania prawa Unii uprawniony jest do stosowania krajowych standardów ochrony praw podstawowych, o ile zastosowanie owych standardów nie podważa poziomu ochrony wynikającego z Karty praw podstawowych Unii Europejskiej ani pierwszeństwa, jednolitości i skuteczności prawa Unii<sup>9</sup>.

---

<sup>4</sup> Niniejsze opracowanie odnosi się do kwestii podatku od towarów i usług; możliwość stosowania Karty praw podstawowych Unii Europejskiej do podatków niesharmonizowanych pozostaje poza jego zakresem.

<sup>5</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.07.2019 r., I SA/Wr 365/19, LEX nr 2725718.

<sup>6</sup> Dz.Urz. UE L 347, s. 1, ze zm.

<sup>7</sup> Wyrok TSUE z 26.02.2013 r., C-617/10, Åklagaren przeciwko Hansowi Åkerberg Franssonowi, ECLI:EU:C:2013:105.

<sup>8</sup> Opinia Rzecznik Generalnej J. Kokott z 11.07.2019 r. do sprawy C-469/18 i C-470/18, EU:C:2019:597, pkt 50.

<sup>9</sup> Zob. wyrok w sprawie Åkerberg Fransson, pkt 29; wyrok TSUE z 26.02.2013 r., C-399/11, Stefano Melloni przeciwko Ministerio Fiscal, ECLI:EU:C:2013:107, pkt 60.

## 2. Zarys regulacji

Regulacja stanowiąca, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulega zawieszeniu na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe została wprowadzona do Ordynacji podatkowej od 1.01.2003 r. Już w chwili nowelizacji Ordynacji podatkowej wskazano, że „Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania, może skutkować tym, że wszelkie skutki opieszałości w prowadzeniu postępowania podatkowego zostaną przerzucone na podatnika”<sup>10</sup>.

Możliwość zawieszania biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego zmieniała się w czasie<sup>11</sup>. Początkowo do zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystarczyło wszczęcie postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe. Od 1.09.2005 r. wprowadzono do Ordynacji podatkowej zasadę, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia musi być konsekwencją wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania. Kolejna nowelizacja Ordynacji podatkowej wprowadziła do art. 70 § 6 pkt 1 o.p. zasadę, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe związane z niewykonaniem zobowiązania podatkowego, jednak pod warunkiem, że przed upływem terminu przedawnienia podatnik zostanie powiadomiony o fakcie wszczęcia wyżej wymienionego postępowania. Dodatkowo, na mocy tej samej nowelizacji, do Ordynacji podatkowej dodano art. 70c, zobowiązujący właściwy organ podatkowy do zawiadomienia podatnika – najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i 1a o.p. – o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu

---

<sup>10</sup> L. Etel, Opinia z 8.05.2002 r. w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk 414), [http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk4.nsf/\(\\$All\)/9FF0C67C099CABB3C1256BA000477313/\\$File/I813-02.rtf?OpenElement](http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk4.nsf/($All)/9FF0C67C099CABB3C1256BA000477313/$File/I813-02.rtf?OpenElement) (dostęp: 3.09.2020 r.), s. 9–10.

<sup>11</sup> Sam art. 70 § 6 pkt 1 o.p. był nowelizowany trzykrotnie.

przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

### 3. Przedawnienie zobowiązań podatkowych a pewność prawa

Przedawnienie, w tym, co oczywiste, także przedawnienie zobowiązań podatkowych, ma charakter gwarancyjny. Upływ terminu przedawnienia powoduje bowiem, że stabilne i niemożliwe do zmiany stają się określone stany faktyczne, które przez długi czas nie były kwestionowane<sup>12</sup>. Innymi słowy, na skutek upływu terminu przedawnienia mamy do czynienia z pewnością prawa w określonym zakresie – tego zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu. Kwestia ta ma istotne znaczenie, gdyż pewność prawa jest wartością, która w postaci normy – zasady pewności prawa – została wprowadzona do unijnego porządku prawnego.

Zasada ta, postrzegana jako jedna z tych zasad, które zapewniają bezpieczeństwo systemu prawa unijnego, nie została wprawdzie wprost wyrażona w prawie pierwotnym czy wtórnym Unii Europejskiej, jednak jest odkodowywana w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Z orzecznictwa tego wynika, że zasada pewności prawa wymaga, by normy prawa były nie tylko jasne i precyzyjne, ale by ich stosowanie było przewidywalne. W sprawie *Test Claimants*<sup>13</sup> Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej stwierdził, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada pewności prawa, której korelatem jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań, wymaga, aby uregulowanie pociągające za sobą niekorzystne skutki dla jednostek było jasne i precyzyjne, natomiast sposób jego stosowania był możliwy do przewidzenia dla podmiotów, których regulacja ta dotyczy. W pkt 31 wyroku Trybunał

<sup>12</sup> A. Nita, *Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych*, Gdańsk 2007, s. 231.

<sup>13</sup> Wyrok TSUE z 12.12.2013 r., C-362/12, *Test Claimants in the Franked Investment Income Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue i Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, ECLI:EU:C:2013:834, pkt 44 i powołane tam orzecznictwo.



wskazał, że termin przedawnienia powinien zostać określony z wyprzedzeniem, aby spełnił swą funkcję zapewnienia pewności prawa. Warto przy tym wskazać, że zasada pewności prawa nie wyklucza możliwości zmiany – przed upływem terminu przedawnienia – decyzji, na mocy której organy krajowe przyznały podatnikowi prawo do odliczenia podatku od towarów i usług, przy jednoczesnym zażądaniu od niego, w wyniku nowej kontroli, zapłaty tego podatku wraz z odsetkami za zwłokę<sup>14</sup>.

Na szczególną uwagę zasługuje teza, że zasadzie pewności prawa należy przyznać prymat również wówczas, gdy w przypadku kolizji przepisów unijnych z zasadą neutralności ich wykładnia prowadzi do rezultatów sprzecznych z zasadą neutralności<sup>15</sup>.

Jak więc można zauważyć, przedawnienie zobowiązań podatkowych jest okolicznością, która musi być uwzględniana przez sądy administracyjne w procesie kontroli decyzji podatkowych.

## 4. Przedawnienie zobowiązań podatkowych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego

Trybunał Konstytucyjny, analizując przepisy dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych, w wielu wyrokach<sup>16</sup> wskazywał, że nie jest ono prawem podmiotowym, a zatem obywatele (podatnicy) nie mogą oczekiwać, iż ustawodawca wprowadzi je do systemu prawa. Jednocześnie jednak Trybunał stwierdził, że ustanowienie przedawnienia wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego i stanowi przejaw zasady bezpieczeństwa prawnego, co w konsekwencji powoduje obowiązek wprowadzenia do systemu prawa regulacji prawnych, które będą powodowały, wraz z upływem czasu wygaśnięcie stanu niepewności prawnej<sup>17</sup>.

<sup>14</sup> Wyrok TSUE w sprawie Test Claimants, pkt 51.

<sup>15</sup> D. Gibasiewicz, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, Warszawa 2012, s. 333.

<sup>16</sup> Wyrok TK z 25.05.2004 r., SK 44/03, OTK-A 2004/5, poz. 46; wyrok TK z 21.06.2011 r., P 26/10, OTK-A 2011/5, poz. 43; postanowienie TK z 7.09.2009 r., Ts 389/08, OTK-B 2009/5, poz. 431.

<sup>17</sup> Wyrok TK z 19.06.2012 r., P 41/10, OTK-A 2012/6, poz. 65.

Trybunał Konstytucyjny podkreślił<sup>18</sup>, że choć nie ma konstytucyjnego prawa do przedawnienia zobowiązania podatkowego ani nawet ekspektatywy tego prawa, ustawodawca powinien kształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, aby wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następowało w rozsądnym terminie. Podatnik ma bowiem prawo oczekiwać, że w wyniku upływu czasu w pewnym momencie nastąpi skutek w postaci stabilizacji jego sytuacji ekonomicznej i prawnej. Przedawnienie pełni zatem funkcję swoistej gwarancji stabilności sytuacji ekonomicznej podatnika.

Na podstawie powyższych tez Trybunału można stwierdzić, że decydując się na uregulowanie kwestii przedawnienia, ustawodawca winien uczynić to w taki sposób, aby instytucja ta nie miała charakteru pozornego. Brak pozorności powinien być tu rozumiany także jako sytuacja, w której odkodowanie normy dotyczącej przedawnienia nie nastręcza trudności podatnikom.

Gwarancyjna funkcja przedawnienia oznacza przy tym, że nie tylko stanowienie, ale również stosowanie przepisów regulujących przedawnienie powinno następować z zachowaniem zasad wypływających z Konstytucji RP, w szczególności być zgodne z zasadą zaufania podatników (obywateli) do organów państwa (organów podatkowych), która została powtórzona w art. 121 § 1 o.p.<sup>19</sup>

## 5. Przedawnienie zobowiązań podatkowych w prawie Unii Europejskiej

Prawo Unii nie zawiera regulacji odnoszących się wprost do przedawnienia zobowiązań podatkowych. Trybunał Sprawiedliwości Unii Euro-

<sup>18</sup> Przykładowo w wyroku TK z 17.07.2012 r., P 30/11, OTK-A 2012/7, poz. 81.

<sup>19</sup> A. Sarna, *Nadużycie prawa do wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe a zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – uprawnienia sądów administracyjnych* [w] *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, red. J. Głuchowski, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, A. Nita, A. Olesińska, t. II, Warszawa 2019, s. 251 i n.

pejskiej w wielu wyrokach<sup>20</sup> uznał jednak za zgodne z prawem unijnym ustalenie, pod rygorem przedawnienia, rozsądnych terminów wniesienia środka prawnego w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie zainteresowanego i daną administrację. W wyroku w sprawie Caterpillar<sup>21</sup> Trybunał uznał pięcioletni termin przedawnienia przewidziany w art. 70 § 1 o.p. za zasadniczo zgodny z zasadą skuteczności, ponieważ może on umożliwić każdemu przeciętnie uważnemu podatnikowi skuteczne dochodzenie uprawnień przysługujących mu w porządku prawnym Unii<sup>22</sup>.

## 6. Prawo do obrony

Obowiązkiem sądu administracyjnego – jako sądu unijnego – jest bowiem zapewnienie pełnego stosowania prawa Unii we wszystkich państwach członkowskich, jak również ochrony sądowej praw, jakie podmioty prawa wywodzą z prawa Unii<sup>23</sup>. Oznacza to między innymi obowiązek takiej interpretacji prawa, która będzie uwzględniała określone prawa podstawowe, w tym prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu, wynikające z art. 47 KPP. Zgodnie z tym przepisem każdy, czyje prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w tym artykule. Każdy ma ponadto prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Jak wskazuje się w orzeczeni-

---

<sup>20</sup> Przykładowo wyrok TSUE z 8.09.2011 r., C-89/10 i C-96/10, Q-Beef NV przeciwko Belgische Staat and Frans Bosschaert przeciwko Belgische Staat, Vleesgroothandel Georges Goossens en Zonen NV and Slachthuizen Goossens NV, ECLI:EU:C:2011:555; wyrok TSUE z 15.04.2010 r., C-542/08, Friedrich G. Barth przeciwko Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung, ECLI:EU:C:2010:193; wyrok TSUE z 15.12.2011 r., C-427/10, Banca Antoniana Popolare Veneta SpA przeciwko Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Entrate, ECLI:EU:C:2011:844.

<sup>21</sup> Wyrok TSUE z 20.12.2017 r., C-500/16, Caterpillar Financial Services sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie, ECLI:EU:C:2017:996.

<sup>22</sup> A. Sarna, *Nadużycie...*, s. 251 i n.

<sup>23</sup> Wyrok TSUE z 24.10.2018 r., C-234/17, XC i in., ECLI:EU:C:2018:853, pkt 40.

Publikacja jest obszernym zbiorem opracowań dotyczących relacji zachodzących między prawami podatnika a środkami ich ochrony. Rozważania objęły zarówno płaszczyznę prawa krajowego, jak i prawa unijnego oraz międzynarodowego i dotyczą zagadnień w dziedzinach prawa konstytucyjnego, postępowania administracyjnego, prawa karnego skarbowego i praw człowieka.

Autorzy prezentują aktualne standardy i najlepsze praktyki zapewniające ochronę praw podatników, a także omawiają zagadnienia takie jak:

- ochrona praw podatnika w świetle Karty Praw Podstawowych i orzecznictwa TSUE,
- potrzeba powołania Rzecznika Praw Podatnika,
- Karta (Deklaracja) Praw Podatnika,
- zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika,
- indywidualne interpretacje podatkowe w świetle zasady równości,
- prawo podatnika do bezpośredniego stosowania dyrektyw,
- klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania,
- nadużycie przepisów o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych,
- rola doradcy podatkowego w obronie praw podatnika.

Autorami opracowania są przedstawiciele nauki prawa podatkowego, m.in. z takich ośrodków naukowych jak: Uniwersytet Jagielloński, Uniwersytet Warszawski, Uniwersytet Wrocławski, Uniwersytet Łódzki, Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu, Uniwersytet Śląski, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, a także sędziowie sądów administracyjnych i doradcy podatkowi.

PATRONAT MERYTORYCZNY

PATRONAT MEDIALNY



9788382460292 W01P01

ISSN 1897-4392  
ISBN 978-83-8246-029-2



9 788382 460292

**ZAMÓWIENIA:**

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)