



RZECZPOSPOLITA POLSKA  
Rzecznik Praw Obywatelskich  
RPO- 745219-V/13/JG

Warszawa, 2.08.2013 r.

00-090 Warszawa      Tel. centr. 22 55 1 77 00  
Al. Solidarności 77      Fax      22 827 64 53

**Pan**  
**Jan Vincent-Rostowski**  
**Wiceprezes Rady Ministrów**  
**Minister Finansów**  
**Warszawa**

*Szanowny Panie Premierze*

Różnorodność wpływających do Rzecznika Praw Obywatelskich skarg z zakresu prawa podatkowego skłania do pogłębionej refleksji i analizy z perspektywy przestrzegania wartości konstytucyjnych. Na kanwie spraw adresowanych do RPO, należy przedstawić przykłady, które wzbudzają wątpliwości w kontekście braku stabilności i przejrzystości tej dziedziny prawa. Nowo uchwalane przepisy budzą bowiem nie tylko wątpliwości co do ich zgodności z Konstytucją, ale niejednokrotnie są one niespójne i wzajemnie wykluczają się z przepisami innych ustaw (np. z przepisami prawa cywilnego). Niekorzystnie postrzegany przez obywateli pośpiech towarzyszący wprowadzanym regulacjom przekłada się na niską jakość projektowanych rozwiązań.

Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym. Z tej klauzuli wynikają takie zasady konstytucyjne, jak np. nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, czy też zasada ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, że zasady przyzwoitej legislacji obejmują, między innymi, wymóg dostatecznej określoności przepisów. Przepisy prawne powinny być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym (tak np. w wyroku TK z dnia: 24 lutego 2003 r.. sygn. K 28/02: 21 lutego 2006 r.. sygn. K 1/05). Z art. 2 Konstytucji RP wynika także zasada niedziałania prawa wstecz, która ma szczególnie istotne znaczenie w zakresie podejmowanych przez obywateli działań gospodarczych (np. w orzeczeniu z dnia 14 grudnia 1993 r.. sygn.

K 8/93). W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być bowiem pułapką dla obywateli.

Przykładem regulacji podatkowych, które budzą wątpliwości co do przestrzegania przez ustawodawcę zakazu retroakcji są przepisy *ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce* (Dz. U. z 2012 r. poz. 1342). W przepisach tej ustawy wprowadzono bowiem przepis przejściowy, zgodnie z którym przepisy dotyczące korekty podatku naliczonego stosuje się do wierzytelności powstałych przez dniem wejścia w życie przepisów tej ustawy, pod warunkiem ich uprawdopodobnienia - na zasadach wskazanych w nowych przepisach - po dniu 31 grudnia 2012 r. (art. 23 ust. 1 i 2 *ustawy o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce*). W rezultacie przepis przejściowy pozwala nałożyć organom podatkowym dodatkowe zobowiązanie podatkowe za brak korekty podatku, który został odliczony jeszcze pod rządami poprzednio obowiązujących przepisów. Taka regulacja wzbudza wątpliwości również w odniesieniu do konstytucyjnej zasady ochrony praw nabytych.

Kolejną kwestią, na którą należy zwrócić uwagę Pana Premiera, jest stabilność prawa, jasność i klarowność przepisów prawnych oraz ich neutralność wobec procesów gospodarczych, a więc cechy od lat wskazywane - m.in. przez doktrynę prawa podatkowego - jako walory, które powinny wyróżniać przepisy każdej gałęzi prawa (tak np. w raporcie *Stan prawa podatkowego w Polsce 2005, cz. II*, prof. Bogumił Brzeziński, prof. Włodzimierz Nykiel).

O braku stabilności prawa podatkowego w Polsce świadczy m.in. ilość modyfikacji ustaw podatkowych w ostatnich latach (dokładne dane były' m.in. przedmiotem raportu przygotowanego w 2011 r. przez Najwyższą Izbę Kontroli). Nie jest to wprawdzie jedyny miernik stabilności prawa, ale on właśnie w dużej mierze przesądza o kształtowaniu zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Brak stabilności polskiego prawa podatkowego jest dostrzegany nie tylko przez doktrynę prawa podatkowego, czy organy państwowe, ale przede wszystkim przez samych odbiorców regulacji podatkowych, w tym także zagranicznych obserwatorów. Zgodnie z „Badaniem stabilności systemów podatkowych w regionie EMEA” sporządzonym przez

Deloitte<sup>1</sup>, Polska jest wśród krajów o najniższym poziomie stabilności podatkowej. Aż ponad 70% polskich respondentów stwierdziło, że niepewność podatkowa może negatywnie wpływać na działalność przedsiębiorstwa. Jako główną przyczynę niepewności podatkowej respondenci z krajów EMEA wskazywali brak stabilności przepisów podatkowych i częste zmiany prawa. Ponadto, Polska zajmuje odległe 114 miejsce (na 185) w kategorii *Paying Taxes* raportu *Doing Business 2013* przygotowywanego przez Bank Światowy<sup>2</sup> (wprawdzie w ostatnim roku Polska zanotowała niewielki wzrost notowań w tej kategorii, ale nadal zajmowane przez Polskę miejsce należy uznać za niesatysfakcjonujące i świadczące negatywnie o systemie podatkowym w Polsce).

Niepokojący jest również pośpiech towarzyszący wprowadzaniu nowych regulacji prawnych, przejawiający się m.in. w wyznaczaniu krótkich terminów na konsultacje społeczne. Wprawdzie terminy konsultacji z niektórymi rodzajami organizacji społecznych nie są obecnie ustawowo uregulowane, ale dla pogłębiania zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa korzystne byłoby wypracowanie jednolitej praktyki i przedkładanie wszystkim partnerom społecznym projektów aktów prawnych w takim samym terminie, pozwalającym na przeprowadzenie szczegółowych analiz i zgłoszenie uwag. Jako przykład przywołać należy konsultacje społeczne przy projekcie *rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 14 marca 2013 r. w sprawie kas rejestrujących* (Dz. U. z 2013 r. poz. 363). Podczas konsultacji brak było możliwości zgłoszenia uwag przez partnerów społecznych, na skutek krótkiego terminu, który np. dla Krajowej Izby Doradców Podatkowych wynosił tylko dwa dni. W konsekwencji, przyczyniło się to do wprowadzenia przepisów, które są niejasne dla podatników. Chodzi przede wszystkim o obowiązek umieszczania NIP nabywcy (na jego żądanie) na paragonie fiskalnym. Przepisy przejściowe w tym zakresie interpretowane ściśle prowadziłyby do konieczności poniesienia przez podatników dodatkowych nakładów finansowych.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, polskie prawo podatkowe nie jest również jasne i klarowne. Na brak tej niezwykle istotnej cechy prawa podatkowego od lat wskazują niektóre organizacje społeczne (poprzez organizowanie konferencji i publikowanie raportów o tej tematyce). Świadczą o tym też skargi wpływające do Biura Rzecznika.

1.<http://www.deloitte.com>

2.<http://www.doingbusiness.org/data/exploreeconomies/poland>

Co wymaga podkreślenia, są to skargi kierowane nie tylko przez obywateli, ale również wnioski sporządzane przez organy stosujące prawo podatkowe. Przykładem przepisów, których brzmienie powoduje problemy wśród obywateli i samych organów je stosujących są regulacje *ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych* (Dz. U. z 2010 r. Nr 95. poz. 613 z późn. zm.). dotyczące opodatkowania budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podatkiem od nieruchomości, np. w odniesieniu do budowli zlokalizowanych w wyrobiskach górniczych. Na niską jakość legislacyjną tej regulacji zwrócił również uwagę Trybunał Konstytucyjny w jednym ze swoich orzeczeń (wyrok TK z dnia 13 września 2011 r. sygn. P 33/09).

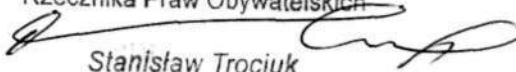
Innym przykładem przepisów wywołujących poważne wątpliwości interpretacyjne są przepisy wyłączające z kosztów uzyskania przychodów koszty reprezentacji. Przepisy *ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych* (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) były analizowane przez poszerzony skład Naczelnego Sądu Administracyjnego (na wniosek Prokuratora Generalnego z dnia 17 grudnia 2012 r.). Postanowieniem z dnia 8 kwietnia 2013 r. (sygn. II FPS 7/12) NSA postanowił odmówić podjęcia uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. NSA nie wyjaśnił więc w sposób wiążący znaczenia niedookreślonego pojęcia, którym posłużył się ustawodawca w art. 23 ust. 1 pkt 23 *ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, wskazując m.in., że sądy nie mogą wchodzić w rolę ustawodawcy i ustalać ogólnej reguły prawnej, która dawałaby podstawę do rozstrzygnięcia każdej pojawiającej się sytuacji faktycznej.

Ponadto, prawo podatkowe nie wykazuje neutralności wobec procesów gospodarczych polegającej przede wszystkim na tym by regulacje podatkowe nie zakłócały przebiegu tych procesów. Takiej cechy nie można przypisać niektórym regulacjom przywołanej powyżej *ustawy o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce*. Celem tej ustawy - zgodnie z wolą ustawodawcy wskazaną w uzasadnieniu - jest poprawa warunków wykonywania działalności gospodarczej m.in. poprzez zniesienie lub ograniczenie niektórych uciążliwych i zbędnych obciążeń administracyjnych. Jak wskazują eksperci, niektóre z instytucji wprowadzonych lub zmodyfikowanych tą ustawą nie spełniają tych wymagań, gdyż paradoksalnie zwiększają wymagania stawiane przedsiębiorcom.

m.in. w zakresie dostosowania systemów księgowych do nowych instytucji. Neutralności wobec procesów gospodarczych nie można też przypisać rozwiązaniu mającemu, zgodnie z wolą ustawodawcy, poprawić płynność finansową przedsiębiorstw, a które ingeruje w ustalone między stronami umów cywilnoprawnych - zgodnie ze stosownymi przepisami - terminy płatności. W przypadku terminów płatności dłuższych niż 60 dni nałożony został obowiązek korekty z upływem 90 dni od daty zaliczenia wydatku w koszty uzyskania przychodów, niezależnie od tego, na kiedy przypada ustalony przez strony termin płatności. Tak ustalone zasady nie uwzględniały więc reguł zawartych w przepisach *ustawy z dnia 12 czerwca 2003 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych* (Dz. U. z 2003 r. Nr 139. poz. 1323 z późn. zm.), a obecnie nie uwzględniają przepisów nowego aktu prawnego w zakresie terminów płatności, czyli przepisów *ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty z transakcjach handlowych* (Dz. U. z 2013 r. poz. 403).

W tych okolicznościach, działając na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14. poz. 147 z późn. zm.), przedstawiam powyższe uwagi zmierzające do zapewnienia skutecznej ochrony wolności i praw człowieka uwagi i zwracam się o zajęcie stanowiska.

*Z poważaniem*

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich  
  
Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich