



**RADA FUNDACJI**

Halina Bortnowska-Dąbrowska    Marek Antoni Nowicki  
Jerzy Clemniewski                Teresa Romer  
Janusz Grzelak                    Mirosław Wyrzykowski  
Michał Nawrocki

**ZARZĄD FUNDACJI**

Prezes:                                Danuta Przywara  
Wiceprezes:                        Maciej Nowicki  
Sekretarz:                          Piotr Kładoczny  
Skarbnik:                            Lenur Kerymov  
Członek Zarządu: Dominka Bychawska-Siniarska

2233/2016/KPCP/API

Warszawa, 13 grudnia 2016 r.

**Szanowny Pan**  
**Stanisław Karczewski**  
Marszałek Senatu  
Rzeczpospolitej Polskiej  
ul. Wiejska 4/6/8  
00-902 Warszawa

**Opinia Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka w sprawie ustawy z dnia 2 grudnia 2016 r.  
o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców  
(nr druku sejmowego 994)**

**I. PRZEDMIOT OPINII**

Przedmiotem niniejszej opinii jest analiza niektórych przepisów ustawy z dnia 2 grudnia 2016 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (druk nr 994) (dalej: **Ustawa**).

Zakres opinii obejmuje:

- a) Art. 8. pkt 1), pkt 2) i pkt 4) Ustawy;
- b) Art. 15. pkt 1) i pkt 2) Ustawy.

Uwagi wstępne:

Jak to zostało wskazane w uzasadnieniu Ustawy, jej głównym celem jest poprawa warunków prawnych wykonywania działalności gospodarczej m.in. poprzez „*doprecyzowanie zagadnień wywołujących wątpliwości interpretacyjne*”. W projekcie przedstawiono m.in. propozycje zmiany ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, z późn. zm.) (dalej: **Ordynacja Podatkowa**) i ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2015 r. poz. 584, z późn. zm.) (dalej: **USDG**).

Na wstępie należy zwrócić uwagę, że w trakcie bieżącego roku podatkowego dokonano już zmian w przepisach prawa podatkowego m.in. poprzez dodanie do Ordynacji działu IIIa pt. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” (art. 1 pkt 6 ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 13 maja 2016 r. Dz.U.2016 poz. 846) (dalej: **GAAR**) i art. 3 ustawy z dnia 29 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2016 poz. 1926) (dalej: **Ustawa dot. korzyści podatkowej**).

## **II. UWAGI DOTYCZĄCE USTAWY**

### **1. Aktualny stan prawny.**

W dniu 1 lipca 2007 roku w polskim systemie prawa podatkowego zaczęły obowiązywać zmodyfikowane regulacje w zakresie indywidualnych i ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, które w niezmiennym systemowo kształcie funkcjonują do chwili obecnej. Mając na uwadze zmienność i znaczny stopień złożoności przepisów prawa podatkowego ustawodawca wyposażył podatników, zarówno tych prowadzących działalność gospodarczą, jak i osoby fizyczne w narzędzie do zarządzania ryzykiem podatkowym. Możliwość zapytania organów podatkowych o wiążącą interpretację przepisów prawa podatkowego stała się szansą na względną stabilność prawa podatkowego dla wielu podatników. Ponadto, zamiarem wprowadzenia powyższych instytucji było ujednoczenia wykładni przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe.

Jak wynika ze statystyk publikowanych przez Ministerstwo Finansów, interpretacje indywidualne stały się głównym i powszechnym narzędziem administracji podatkowej wykorzystywanym do komunikacji z podatnikami. **W samym tylko 2015 roku wydano łącznie 37 710 interpretacji indywidualnych, gdzie w 2014 roku było to 37 891, a w 2013 ich liczba wyniosła 36 147.**<sup>1</sup> Odnosząc się do funkcji informacyjnej interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego należy wskazać (np. Z. Kmieciak<sup>2</sup> oraz W. Nykiel i D. Strzelec<sup>3</sup>), że interpretacje indywidualne stają się źródłem wiedzy o poprawnej wykładni problematycznego przepisu prawa także dla podmiotów innych niż jej adresat. Podkreśla to również H. Dzwonkowski<sup>4</sup>, który pisze, że „*mimo indywidualnego charakteru z chwilą wydania i opublikowania interpretacja nabiera charakteru powszechnego pod względem podmiotowym, może bowiem stanowić wzorzec interpretacyjny dla wszystkich podatników oraz organów podatkowych*”.

<sup>1</sup> [http://www.finanse.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=bce93568-ecaf-43f5-92df-1c87178b259d&groupId=766655](http://www.finanse.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=bce93568-ecaf-43f5-92df-1c87178b259d&groupId=766655), s.3

<sup>2</sup> Z. Kmieciak, *Proceduralne problemy wiążących interpretacji prawa podatkowego*, PiP 2006, z.4, s.21-22

<sup>3</sup> W. Nykiel, D. Strzelec, *Interpretacja przepisów prawa podatkowego wydawana w indywidualnych sprawach*, cz.1, PP 2007 nr 5, s.34

<sup>4</sup> H. Dzwonkowski, *Ordynacja Podatkowa*, pod red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2011, s. 179

Oprócz wspomnianej funkcji informacyjnej związanej z wykładnią przepisów prawa podatkowego należy również podkreślić istotną z punktu widzenia podatnika funkcję ochronną interpretacji indywidualnych. Stan faktyczny wskazany przez podatnika we wniosku o interpretację indywidualną wraz ze stanowiskiem co do wykładni przepisów prawa podatkowego uznanym przez organ podatkowy za prawidłowe chroni go przed negatywnymi skutkami ewentualnego postępowania wymiarowego, w tym w wymiarze karno skarbowym.

W konsekwencji, co wynika także z przytoczonych statystyk, interpretacje indywidualne stały się nieodłącznym elementem systemu prawa podatkowego w Polsce.

Prawie dziesięcioletnia praktyka funkcjonowania interpretacji indywidualnych w obecnym kształcie wskazuje jednak, że zaczęły być one traktowane nie tylko jako instrument stosowania prawa, lecz w niektórych przypadkach nabierają charakteru „zastępczego” źródła prawa powszechnie obowiązującego<sup>5</sup>. Wskazuje na to chociażby fakt, że wielokrotnie stanowiska zajmowane przez organy podatkowe w wydawanych interpretacjach indywidualnych tworzą określone stany prawne, które zostają skodyfikowane dopiero w późniejszych tekstach ustaw podatkowych. Podobne uwagi odnieść można do interpretacji ogólnych (mimo dość szczątkowej praktyki ich wydawania). Niezależnie od pozytywnej roli, jaką odgrywają interpretacje podatkowe, nasuwa się pytanie, czy powszechność wydawania tych interpretacji oraz ich praktyczny charakter nie spowodowały, że mamy do czynienia z quasi-źródłem prawa, które nie zostało wymienione w katalogu źródeł prawa w Konstytucji RP<sup>6</sup>).

## **2. Uwagi dot. art. 8 pkt 1) i pkt 2) Ustawy – Objasnienia podatkowe**

Ustawa przewiduje wprowadzenie do Ordynacji Podatkowej nowej instytucji prawa podatkowego, tj. „*objasnień podatkowych*”. Jak zostało wskazane w uzasadnieniu Ustawy, w odróżnieniu od interpretacji ogólnych, nie będą one dotyczyły wyłącznie wykładni przepisów, lecz obejmować będą również praktyczne ich zastosowanie – wraz z podaniem przykładowych sytuacji. Objasnienia te mają być zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej. Owa instytucja podobnie do interpretacji indywidualnych czy ogólnych będzie realizowała określoną funkcję ochronną.

Zastrzeżenia HFPC dotyczą celu wprowadzenia i konstrukcji objaśnienia podatkowego. Niezrozumiała jest bowiem faktyczna i prawna różnica między obecnie funkcjonującymi interpretacjami ogólnymi a nowo wprowadzanymi objaśnieniami poza tym, że te ostatnie wzbogacone mają być o przykłady praktyczne. Wskazać jednak należy, że obecnie funkcjonujące regulacje Ordynacji podatkowej nie zabraniają umieszczania przykładów praktycznych w treści interpretacji indywidualnych. Ponadto, podatnicy, podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnych, nie będą mieli możliwości ich zaskarżenia, co w konsekwencji może oznaczać, że mając na uwadze potencjalne konsekwencje będą oni nadal wnioskowali o interpretację indywidualną. Zachodzi zatem obawa, że objaśnienia podatkowe

<sup>5</sup> Co budzi uzasadnione wątpliwości, co do konstytucyjnego umocowania takiego źródła.

<sup>6</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483, dalej: **Konstytucja RP**

jako nowa instytucja wprowadzona do Ordynacji Podatkowej oprócz tego, że stanie się nieadekwatna do potrzeb osób prowadzących działalność gospodarczą, jak również osób fizycznych, to może także rodzić wątpliwości interpretacyjne w wynikające z mnogości instrumentów służących wykładni przepisów prawa podatkowego.

Warto ponadto przyrzeć się danym statystycznym, które wskazują, że interpretacje ogólne nie są narzędziem praktycznie wykorzystywanym przez Ministra Finansów. **W 2015 roku wydana została tylko jedna interpretacja ogólna.** <sup>7</sup> **Natomiast w 2016 roku (do dnia 7 grudnia 2016 roku) na stronie Ministerstwa Finansów ukazało się tylko 8 interpretacji ogólnych.** <sup>8</sup> Należy tym samym przypomnieć, że u podstaw założeń interpretacji ogólnej leżało ujednoczenie sprzecznych poglądów występujących w interpretacjach indywidualnych.

W konsekwencji, zdaniem HFPC, racjonalne z punktu widzenia systemowego wydaje się pełniejsze i skuteczniejsze wykorzystanie dostępnych dla administracji podatkowej narzędzi (przede wszystkim interpretacji ogólnych) niż wprowadzenie nowych, których racjonalność po głębszej analizie nie znajduje większego zastosowania w obecnym stanie prawnym. Natomiast, bez wątpienia, zamieszanie wywołane przez wprowadzenie nowej instytucji może okazać się szkodliwe zarówno dla podatników, jak i dla administracji podatkowej.

Zdaniem HFPC należałoby powrócić do skutecznego i pełnego zastosowania instytucji interpretacji ogólnych celem ujednoczenia systemu (być może poprzez przededefiniowanie przesłanek ich wydawania), niżeli wprowadzać nową, zbyteczną instytucję jaką są objaśnienia podatkowe.

### **3. Uwagi dot. art. 8 pkt 4) Ustawy – „utrwalona praktyka interpretacyjna ministra właściwego do spraw finansów publicznych”.**

Kolejna instytucja prawna zaproponowana w Ustawie, jak znajdujemy w uzasadnieniu, pokierowana jest chęcią „*ulawienia podatnikom uzyskania szybszej ochrony w związku z ich zastosowaniem się do treści objaśnień podatkowych, bez konieczności występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej*”. Mowa tutaj o zastosowaniu się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Regulacje w tym zakresie nie dość, że zbędne, to mają charakter szczałkowy. Przede wszystkim w Ustawie nie przewidziano narzędzi, które zabezpieczyłyby dokonaną przez podatnika ocenę, czy linia interpretacyjna jest „dominująca”. Liczba wydawanych interpretacji uniemożliwia przeciętnemu podatnikowi dokonania takiej oceny. Utrudnione, ze względu na zawilóść obrotu gospodarczego, jest również dopasowanie własnej sytuacji do przedstawionych w interpretacjach stanów faktycznych. W kontekście „dominującego” charakteru danego stanowiska nie wyjaśniono np. problemu dostępu podatnika do wydawanych interpretacji, na podstawie których miałby on budować swoje przekonanie o „dominacji określonego

<sup>7</sup> [http://www.finanze.mf.gov.pl/c/document\\_library/get\\_file?uuid=bce93568-ecaf-43f5-92df-1c87178b259d&groupId=766655](http://www.finanze.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=bce93568-ecaf-43f5-92df-1c87178b259d&groupId=766655), s.13

<sup>8</sup> <http://sip.mf.gov.pl/>

stanowiska”, kwestii tzw. milczących interpretacji, czy też interpretacji wydanych i opublikowanych, ale których moc ochronna została wzruszona (w indywidualnie prowadzonym postępowaniu wymiarowym) chociażby na podstawie regulacji zawartych w Ustawie dotyczącej korzyści podatkowych. Rodzi to obawę o stosowanie tych regulacji w praktyce i wyposażenie organów w istotny luz decyzyjny w definiowaniu wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego dominujących w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych. Działanie organów podatkowych w ramach takiego luzu stwarza stan niepewności prawnej, a to nie służy ochronie praw podmiotowych podatnika. Może też obniżać poziom etyczny organów podatkowych i podatnika. Niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisów podatkowych, powoduje nie tylko niepewność podatnika co do jego obowiązków i uprawnień, lecz także stwarza nazbyt szerokie ramy dla swobody organów stosujących te przepisy. Pozostawia im bowiem możliwość działania arbitralnego, a to prowadzi do naruszenia konstytucyjnych standardów określających prawa i wolności ekonomiczne. Co za tym idzie przewidywana rola gwarancyjna jest iluzoryczna, a powołanie się przez podatnika na klauzulę *"utrwalonej praktyki interpretacyjnej"* może stanowić istotne dla niego źródło problemów w relacjach z organami podatkowymi. Stać się może zatem swoistego rodzaju pułapką dla podatników, której negatywne skutki mogą być dotkliwe.

#### **4. Uwagi dotyczące art. 15 pkt 1) i pkt 2) Ustawy – klauzula pewności prawa**

Jak znajdujemy w uzasadnieniu Ustawy przepisy te wprowadzone są *„W celu ochrony przedsiębiorców przed ponoszeniem konsekwencji zmiany wykładni przepisów (bez zmiany samych przepisów), proponuje się zapewnienie takiej samej ochrony jak zapewniają interpretacje indywidualne również przedsiębiorcom nieposiadającym interpretacji indywidualnej – o ile stosowali się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej danego organu administracji publicznej lub państwowej jednostki organizacyjnej. (...) Przepis ma charakter gwarancyjny i realizuje ustanowioną w art. 2 Konstytucji zasadę demokratycznego państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej ) konstytuując, razem z analogicznymi zmianami wprowadzonymi w ustawie – Ordynacja podatkowa i (...) – „klauzulę pewności prawa”.* Biorąc pod uwagę rozważania w poprzednich punktach, proponowana klauzula pewności prawa nie koresponduje z przewidywanymi skutkami. Uwagi z poprzednich punktów zachowują także aktualność w zakresie tego punktu.

### **III. PODSUMOWANIE**

Prawo podatkowe staje się niezrozumiałe i nieprzyjazne dla podatnika jeżeli zbyt często dochodzi do nowelizacji stosunkowo niedawno uchwalonych ustaw podatkowych, wielokrotnych nowelizacji ustaw w tym samym roku czy nowelizacji jednym aktem wielu ustaw podatkowych.

Artykuł 217 Konstytucji RP konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa. Jest ona częścią zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasady lojalności. Z treści art. 217 Konstytucji wynika przede wszystkim obowiązek

ustawodawcy do takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązki i uprawnienia podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości. Określoność opodatkowania oznacza, że nie może być w odniesieniu do istotnych elementów treści obowiązku podatkowego niejasności. Podatnicy oczekują od ustawodawcy stanowienia norm nienaganych z punktu widzenia techniki legislacyjnej, a więc niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków bądź przyznanych uprawnień.

Wobec powyższego nasuwa się wniosek, że prawodawca powinien odejść od próby zdefiniowania nowej instytucji prawnej, a co za tym idzie wprowadzenia jej, gdy nie da się w sposób precyzyjny określić utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Podkreślenia wymaga użycie terminu „praktyka”. Zasady prawidłowej legislacji dalekie są od używania słów w definicji, którym można przypisać wiele znaczeń. Wyrażenia nieostre w prawie podatkowym przyczyniają się do luk prawnych i sprzeczności aksjologicznych. Ustawodawca zapomniał o zbadaniu konieczności wprowadzenia nowych instytucji prawnych i wzięciu pod uwagę społeczno-gospodarczych następstw.

Ustawodawca winien był zastanowić się najpierw, czy obecne rozwiązania nie wymagają poprawy zamiast wprowadzać dyskusyjne rozwiązania w dziedzinie prawa podatkowego. Takie działania oddalają od sedna sprawy i niewątpliwie wpływają na pogłębienie chaosu.

Ustanawianie kolejnych przepisów prawa podatkowego w oderwaniu od wartości i zasad wywodzonych z Konstytucji godzi w zasadę demokratycznego państwa prawa. Taka forma prawodawstwa doprowadza do swoistego dysonansu i wyjęcia przepisów prawa podatkowego spod zasad sprawiedliwości prawa.

Elementem rażącym jest dążenie ustawodawcy do poszerzania katalogu źródeł praw obowiązujących, z naruszeniem Konstytucji RP, do których źródeł należy zaliczyć proponowane instytucje prawne. HFPC apeluje o powstrzymanie się od wprowadzenia kolejnych wątpliwych rozwiązań zaliczających się do deflacji przepisów prawa podatkowego i skupieniu się na restrukturyzacji dotychczasowo funkcjonujących rozwiązań.

W imieniu Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka,

  
Piotr Kładoczny  
Sekretarz Zarządu



  
Danuta Przywara  
Prezes Zarządu