

**28.04.2016 / Józef Banach, Michał Nerwiński / Gazeta Prawna**

Na tym świecie nic nie jest pewne, z wyjątkiem śmierci i podatków, napisał w 1789 r. Benjamin Franklin, jeden z ojców założycieli Stanów Zjednoczonych. Słowa te brzmią proroczo, jeżeli zauważyć, że ich autor zmarł kilka miesięcy później. I gorzko, jeżeli pamiętać, że Ameryka powstała z buntu podatników przeciw fiskusowi...

O zmienności prawa (i w tym kontekście o jego „inflacji”) możemy wnioskować z prostej analizy zmian w ustawach podatkowych. Weźmy przykład ustawy o PIT, której podlegają około 24 miliony Polaków. Od wejścia w życie w styczniu 1992 r. ustawodawca podatkowy zmienił ją...224 razy, czyli przeciętnie 16 razy w roku.

Tymczasem w Czechach, w których również głośno mówi się o inflacji prawa, w tym prawa podatkowego, i które wydają się znakomicie spełniać warunki porównywalności (w styczniu 1993 r. weszła tam w życie ustawa o podatkach dochodowych), odpowiednie regulacje w latach 1993–2015 były zmieniane 158 razy, czyli przeciętnie około 12 razy w roku.

Z tym jednakże doprecyzowaniem, że ustawa czeska obejmuje zarówno osoby fizyczne, jak i prawne, a więc dla pełnego porównania musimy uwzględnić jeszcze nasze zmiany w ustawie o CIT, która od wejścia w życie w 1993 r. była modyfikowana 166 razy, czyli wraz ze zmianami w

PIT wychodzi nam 390 nowelizacji w Polsce, do 158 w Czechach. Czyli ponad dwa razy więcej...

### **Nie jest dobrze**

W 2013 r. firma doradcza Deloitte przeprowadziła w 27 państwach Europy, w tym w Polsce, badanie na temat stabilności prawa podatkowego (European Tax Survey. The benefits of stability). Uczestnikami badania byli szefowie komórek podatkowych ponad 900 przedsiębiorstw. Wśród ankietowanych znalazło się 21 takich szefów z Polski, którzy stanowili 2,2 proc. wszystkich ankietowanych. Mieli oni m.in. odpowiedzieć na pytanie, na czym polega niepewność systemu podatkowego, wskazując dwie z sześciu okoliczności, tj.: częstość zmian legislacyjnych, retroaktywność zmian legislacyjnych, słabość ogólnej polityki administracji podatkowej, słabość systemu wczesnego czy wstępnego („z góry”) wyjaśniania i interpretowania prawa podatkowego oraz czasochłonność sporów podatkowych. Jakie są wyniki tego badania?

W ocenie ankietowanych niepewność systemu podatkowego polega przede wszystkim na częstości zmian legislacyjnych i słabości ogólnej polityki administracji podatkowej (która jest rozumiana jako niejednoznaczność, niemoc oraz niestałość czy zmienność).

Za najkorzystniejsze wśród dużych systemów podatkowych, z wielką przewagą nad

pozostałymi, są uważane systemy holenderski i brytyjski. Najgorzej oceniane są zaś rosyjski i włoski.

Natomiast wśród małych systemów podatkowych wyraźnie dominują luksemburski i szwajcarski. Wśród najniżej ocenionych są azerbejdżański i kazachski oraz – co może dziwić przeciętnego konsumenta informacji w Polsce – estoński i łotewski. Polski system podatkowy znalazł się „w dolnej części stawki”, na równi m.in. z rozwiązaniami portugalskim i rumuńskim, ale powyżej m.in. duńskiego, norweskiego i słoweńskiego. Może więc nie jest tak źle?

Niestety jest źle. Za najtrudniejsze czy stanowiące największe wyzwanie duże systemy podatkowe są uważane rosyjski i włoski. Tuż za nimi są systemy niemiecki i francuski. Najłatwiejszym dużym systemem jest holenderski. Z kolei najtrudniejszymi małymi systemami są ukraiński i... polski.

### **Inflacja prawa**

Inflacja prawa w Polsce postępuje. Wskazuje na to Barometr stabilności otoczenia prawnego w polskiej gospodarce wynaleziony, skonstruowany i zawieszony w przestrzeni publicznej przez firmę doradczą Grant Thornton. W najnowszej (z lutego 2016 r.) edycji raportu tej firmy wynika, że w 2015 r. weszły w życie w Polsce... 2372 ustawy i rozporządzenia, a to oznacza wzrost o 18,9 proc. w stosunku do 2014 r. Te ustawy i rozporządzenia zajmują 29 843 strony maszynopisu, czyli o 16,4 proc. więcej niż w roku poprzednim.

Według autorów raportu, rok 2015 był pod względem produkcji prawa rekordowym w okresie tzw. transformacji, czyli od 1989 r. Tak rozumiana produkcja wzrosła w latach 2005–2015 o 69 proc., a w latach 1995–2015 – o 696 proc. To są horrendalne liczby!

Barometr ten pozwala również ocenić zjawisko inflacji prawa w Polsce na tle innych państw-członków Unii Europejskiej. Co wynika z takiego porównania?

W latach 2012–2014, przeciętnie w każdym roku z tych trzech lat, Polska przyjęła 1749 aktów prawnych. Pod tym względem zajęliśmy czwarte miejsce wśród 28 państw. Liderem tego, powiedzmy, antyrankingu są Włochy (4315 aktów), a za nimi znajdują się Grecja (3731) i Wielka Brytania (3368). Jeżeli uwzględnić zastrzeżenie autorów barometru, iż wynik Wielkiej Brytanii jest zniekształcony (zawyżony) wskutek zjawiska multiplikacji prawa „centralnego” na poziomie części składowych Zjednoczonego Królestwa, to można przyjąć, że Polska zajmuje de facto trzecie miejsce. Na ostatnim miejscu jest Portugalia z zaledwie 119 aktami prawnymi.

Także pod względem przeciętnej rocznej objętości aktów prawnych w latach 2012–2014 Polska zajmuje trzecie miejsce (37 677 stron maszynopisu). Liderem jest Irlandia (82 069 stron), a na drugim miejscu – Hiszpania (54 099). A na chwalebny koniec Belgia z 4210 stronami.

Specjaliści GT opracowali jeszcze jeden antyranking: według „wskaźnika zmienności prawa”. W tym porównaniu Polska zajmuje wstydliwe pierwsze miejsce. Ów wskaźnik wynosi dla naszego kraju 55,6 w stosunku do wskaźnika 1 dla Szwecji jako państwa o najniższej zmienności prawa. Wynika z tego, że Polska w latach 2012–2014 wprowadziła w życie 56-krotnie więcej regulacji niż Szwecja, 43-krotnie więcej niż Belgia i 2-krotnie więcej niż Węgry.

### **Niepewność ma różne oblicza**

Mnogość i zmienność przepisów prawa to najłatwiej zauważalne oblicza niepewności czy niestabilności prawa podatkowego w Polsce. Ale na pewno niejedyne i niekoniecznie najbardziej dokuczliwe. Niepewność wynika również z analogicznego do inflacji prawa zjawiska inflacji jego interpretacji.

Po pierwsze, chodzi o wydawane przez organy administracji podatkowej indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, których jeszcze w 2008 r. wydano ponad 24 tys., a od 2012 r. każdego roku przybywa około 36–38 tys. następnych.

Dlaczego liczba interpretacji jest tak duża? Ze statystyki działalności Biur Krajowej Informacji Podatkowej wynika, że w zależności od rodzaju podatku, od 70 do 76 proc. interpretacji potwierdziło stanowisko wnioskodawcy. I na tej podstawie sądzimy, że w około 3/4 spraw

interpretacyjnych przyczyną zwrócenia się do administracji podatkowej musi być nieprzewidywalność po stronie szeroko rozumianych podatników co do zachowania fiskusa nie tylko na gruncie rzeczywiście niejasnych i złożonych przepisów. Po prostu podatnicy widzą ryzyko nawet w stosowaniu względnie jasnych i prostych regulacji.

Warto jeszcze dodać, że około połowa niekorzystnych dla podatników interpretacji jest skarżona do wojewódzkich sądów administracyjnych (WSA), które uwzględniają skargi podatników w ok. 60 proc. Skutek jest taki, że w niemal 90 proc. spraw interpretacyjnych pierwotne stanowisko podatnika okazuje się prawidłowe.

Jedną z istotnych przyczyn tego paradoksu zwiększania się niepewności wraz ze wzrostem liczby indywidualnych interpretacji jest – w naszej ocenie – zbyt duża wstrzemięźliwość ministra finansów w używaniu narzędzi unifikacji poglądów organów administracji podatkowej. Najsilniejszym takim narzędziem są interpretacje ogólne, które są wiążące dla wszystkich organów. Dlaczego zarzucamy ministrowi wstrzemięźliwość?

Gdy rocznie wydaje się ok. 36–38 tys. indywidualnych interpretacji, to czy przeciętnie mniej niż 10 interpretacji ogólnych ministra finansów rocznie może zadośćuczynić deklarowanemu w art. 14a ordynacji podatkowej celowi „zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego”?! Oczywiście nie. Dlatego istotne sporne zagadnienia czekają na interpretację ogólną kilka, czasami nawet kilkanaście lat, a minister w swojej wstrzemięźliwości wypowiada się najczęściej dopiero po rozstrzygnięciu takiego zagadnienia przez Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) lub Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Czyli wówczas, gdy jego interpretacja raczej kopiuje niż tworzy stan bezpieczeństwa i pewności dla podatników.

## Problem nie tylko podatkowy

Nie ulega wątpliwości, że nie poprawimy stabilności systemu podatkowego przez ciągłe zwiększanie produkcji prawa oraz wydawanie coraz większej liczby interpretacji indywidualnych.

Wróćmy do słów Benjamina Franklina z 1789 r. Kilka miesięcy wcześniej weszła w życie, uważana za pierwszą nowoczesną konstytucję na świecie, Konstytucja Stanów Zjednoczonych Ameryki z 1787 r. Miała wówczas i ma do dzisiaj tylko 7 artykułów. W latach 1789–1992 zostało wprowadzonych 27 poprawek. Ostatnia z nich weszła w życie w 1992 r., a jej ratyfikacja trwała ponad 200 lat.

3 maja 1789 r. została uchwalona, uważana z kolei za drugą nowoczesną na świecie, Ustawa Rządowa, czyli pierwsza konstytucja Polski. Miała 11 artykułów. Obowiązująca dzisiaj w Polsce konstytucja z 2 kwietnia 1997 r. ma 243 artykuły. Była poprawiana 3 razy, ostatni raz – w 2009 r., ale jak słyszymy, znowu politycy chcą ją poprawiać.

Czy na pewno możemy się więc dziwić tak dużej zmienności naszego ustawodawstwa podatkowego?