

O P I N I A nr 3/2015

z dnia 1 marca 2015 r. Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w sprawie ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego wyraża następującą opinię w sprawie projektu zmian w Ordynacji podatkowej z dnia 23 grudnia 2014 r.

I. Rekomendacje ogólne.

1.

Rada zwraca uwagę na konieczność rozważenia przez Projektodawcę wprowadzenia systemu odpowiedzialności państwa za coraz częstsze nadużycia prawa podatkowego przez organy podatkowe. Rozwiązanie takie stanowiłoby naturalny odpowiednik proponowanej przez Ministra Finansów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Celowe jest tu rozważenie kompleksowego systemu ochrony sądowej i finansowego zadośćuczynienia (nie odszkodowania) dla osób pokrzywdzonych (także moralnie) nadużyciami.

2.

Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania projektodawca uzasadnił koniecznością przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu naruszającemu zasadę równego traktowania podatników zarówno na płaszczyźnie stanowienia, jak i stosowania prawa.

Niewątpliwie zjawisko unikania opodatkowania nie może być postrzegane jako korzystne dla finansów publicznych. Niemniej należy uznać, że jak dotąd nie zostały przedstawione wiarygodne prognozy sporządzone w oparciu o przekonujące dane, które przedstawiałyby skalę uszczupień budżetowych będących konsekwencją unikania opodatkowania, a przede wszystkim nie przedstawiono opartych o weryfikowalne założenia kalkulacji, które obrazowałyby korzystne efekty wprowadzenia klauzuli. Za takie nie można uznać wniosków liczbowych, jakie zostały przedstawione w treści oceny skutków regulacji. Należy również pamiętać o możliwych negatywnych efektach ekonomicznych klauzuli wynikających z jednej strony z obniżenia konkurencyjności polskich przedsiębiorstw, a z drugiej strony ze zmniejszenia atrakcyjności Polski jako miejsca inwestycji zagranicznych.

Biorąc powyższe pod uwagę, działaniem postulowanym jest przygotowanie odpowiednich analiz liczbowych dotyczących omawianych kwestii i potwierdzających zasadność wprowadzenia projektowanych przepisów.

Na potrzebę poprzedzenia wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przeprowadzeniem analizy w zakresie (1) możliwych skutków jej wprowadzenia, (2) odpowiedniego zakresu obowiązywania oraz (3) ewentualnych zagrożeń związanych z implementacją, wskazywać mogą w szczególności doświadczenia zagraniczne, na które szeroko powołuje się uzasadnienie do projektowanych przepisów. Jako przykład można wskazać Wielką Brytanię, w której wprowadzenie klauzuli zostało poprzedzone szczegółową analizą niezależnego komitetu ekspertów (tzw. GAAR Study, przygotowane przez komitet Aaronsona), a wyniki tej analizy zostały przedstawione w stosunkowo obszernym raporcie

sporządzonym przez w/w komitet. W tym kontekście należy podkreślić, że w Polsce – jak dotąd – podobnej analizy nie przeprowadzono, a z pewnością wpłynęłaby ona korzystnie na jakość prac legislacyjnych.

Należałoby rozważyć, czy usuwanie luk prawnych bądź zamykanie możliwości optymalizacyjnych poprzez nowelizację odpowiednich przepisów nie jest wystarczająco skutecznym sposobem zwalczania unikania opodatkowania, którego stosowanie nie jest związane z szeregiem trudności dotyczących klauzuli ogólnej oraz nie jest źródłem tylu wątpliwości natury konstytucyjnej. Abstrahując w tym miejscu od oceny jakości poszczególnych zmian legislacyjnych, należy ocenić jako właściwe co do kierunku podjęte w ostatnich latach inicjatywy w zakresie m.in. nowelizacji przepisów dotyczących opodatkowania spółek komandytowo-akcyjnych, opodatkowania w Polsce pasywnych dochodów zależnych spółek zagranicznych (CFC), ograniczenie finansowania spółek przez ich właścicieli.

W świetle wspomnianych działań legislacyjnych rodzi się pytanie, czy to właśnie ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma stanowić remedium na inne, jeszcze dostatecznie niezidentyfikowane przez fiskusa lub na nowo tworzone luki w polskim prawie podatkowym, czy nie bardziej efektywne byłoby dalsze poszukiwanie takich luk i ich usuwanie.

Udzielenie odpowiedzi na to pytanie nie jest możliwe bez przeprowadzenia wskazanych wyżej badań i analiz.

Na marginesie jedynie warto zauważyć (choć uwagi te w żadnym stopniu nie zastąpią postulowanych głębokich analiz), że już wcześniej do polskiego prawa podatkowego wprowadzono, podobne w skutkach do klauzuli (choć w węższym zakresie), różne przepisy mające przeciwdziałać unikaniu opodatkowania czy też uzyskiwaniu korzyści podatkowych przez obniżanie zobowiązania podatkowego, przesunięcie w czasie obowiązku podatkowego lub doprowadzenie do powstania nadpłaty albo zwrotu podatku. I tak w Ordynacji podatkowej funkcjonuje przepis pozwalający organowi podatkowemu wywodzić odmienne niż podatnik skutki podatkowe z danej czynności, jeżeli pod pozorem dokonania tej czynności prawnej podatnik dokonał – zdaniem organu – innej czynności i dzięki temu osiągnął korzyść podatkową. W praktyce organy podatkowe niezwykle rzadko powołują się na ten przepis, choć w uzasadnieniach wielu decyzji podatkowych, w szczególności dotyczących zwrotu VAT, podnoszone są kwestie rzeczywistej treści czynności prawnych. Uzyskiwaniu nieuzasadnionych (zdaniem fiskusa) korzyści podatkowych w związku z tzw. optymalizacją podatkową (planowaniem podatkowym) mają zapobiegać np. specjalnie w tym celu wprowadzone niektóre przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT) dotyczące różnych form restrukturyzacji majątkowej spółek (np. art. 10 ust. 4). Także te przepisy w praktyce są z daleka omijane przez organy podatkowe.

3.

Z uzasadnienia projektu ustawy wynika, że zachodzi konieczność przeciwdziałania agresywnemu planowaniu podatkowemu naruszającemu zasadę równego traktowania podatników zarówno na płaszczyźnie stanowienia, jak i stosowania prawa. Niezbędne jest także wykonanie Zaleceń KE.

Biorąc pod uwagę kontekst międzynarodowy, w tym okoliczności związane z członkostwem Polski w Unii Europejskiej, podejmowanie działań w zakresie zwalczania unikania opodatkowania wydaje się być uzasadnione. Realizują one bowiem zarówno wskazówki Komisji Europejskiej sformułowane w treści Zaleceń z 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (dalej: Zalecenia), jak również

rekomendacje OECD sformułowane w ramach Planu Działań Przeciwko Erozji Podstawy Opodatkowania oraz Transferu Zysków (Action Plan on BEPS; dalej: Plan Działań). Zarówno z treści preambuły do Zaleceń jak również z treści Planu Działań wynika, że za szczególnie szkodliwe i wymagające interwencji na poziomie legislacyjnym, uznaje się działania w zakresie agresywnej optymalizacji podatkowej podejmowanej z wykorzystaniem struktur transgranicznych i wykorzystujących w szczególności różnice istniejące w krajowych jurysdykcjach podatkowych. Również z uzasadnienia do projektowanych przepisów wynika, że ich celem jest zwalczanie wyrafinowanych struktur optymalizacyjnych wykorzystujących aspekty międzynarodowego planowania podatkowego. Ponadto w treści uzasadnienia do projektowanych przepisów, zostały wskazane przykłady agresywnych optymalizacji podatkowych, które należy uznać za niezaskługujące na akceptację. Wszystkie wskazane przykłady te dotyczą optymalizacji o charakterze transgranicznym.

W kontekście powyższego należy wskazać, że wątpliwym jest, czy tzw. ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest właściwym instrumentem dla zwalczania w/w zjawisk. Cel w zakresie eliminowania opisywanych powyżej struktur międzynarodowych możliwy jest do osiągnięcia poprzez m.in. odpowiednie ukształtowanie treści umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, wspomniane już przepisy dotyczące tzw. zagranicznych spółek kontrolowanych (tzw. CFC), czy regulacje z zakresu cen transferowych. Z całą pewnością należy stwierdzić, że wskazane powyżej rozwiązania stanowią bardziej odpowiednie narzędzia służące przeciwdziałaniu agresywnej, transgranicznej optymalizacji podatkowej, a z drugiej strony nie godzą w takim stopniu w stabilność i pewność systemu prawa podatkowego, jak klauzula ogólna. W związku z tym, może budzić wątpliwości, czy ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi instrument niezbędny dla skutecznego przeciwdziałania agresywnej optymalizacji podatkowej wykorzystującej zagraniczne reżimy podatkowe.

W uzasadnieniu projektu trafnie wskazuje się na fakt, że Komisja Europejska zaleciła państwom członkowskim wprowadzenie do przepisów prawa podatkowego rozwiązań, które będą przeciwdziałać praktykom agresywnego planowania podatkowego powodującym unikanie opodatkowania. Zalecenia KE ograniczają się jednak do podatków bezpośrednich. Tymczasem proponowana klauzula ma ona dotyczyć wszystkich podatków administrowanych przez urzędy skarbowe i celne, tj. podatków stanowiących dochód budżetu państwa (VAT, akcyza, podatki dochodowe od osób prawnych i fizycznych, podatek od gier, tonażowy, od wydobywania niektórych kopalin) i niektórych podatków będących dochodami jednostek samorządu terytorialnego (PCC, od spadków i darowizn), a przesłanki jej stosowania wykraczają poza zalecenia KE, o czym będzie mowa niżej.

Jeśli chodzi o deklarowany zakres podmiotowy klauzuli, zwraca uwagę niska kwota korzyści podatkowych jako kryterium zastosowania klauzuli (50 tys. zł). Poziom ten precyzyjnie uzasadnieniu projektu, że w praktyce postępowania związane z możliwością zastosowania klauzuli nie będą masowe i będą mieć miejsce w dużych złożonych strukturach biznesowych. O planowanym zakresie kontroli i postępowań „klauzulowych” świadczy jeden z przepisów projektu ustawy (art. 31), stanowiący, iż Rada Ministrów dokona oceny tych przepisów w terminie trzech lat od daty ich wejścia w życie, a ocena dokonana w tym czasie będzie dotyczyć 20. postępowań ostatecznie i prawomocnie zakończonych. Aby wykonać ten obowiązek w terminie, postępowania muszą się rozpocząć natychmiast po wejściu w życie tych przepisów (1 stycznia 2016 r.) i zważywszy na trudność tych postępowań muszą być przygotowane jeszcze przed wejściem w życie przepisów o klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Tym samym muszą dotyczyć czynności wykonanych przez podatników przed wejściem w życie przepisów o klauzuli (dopuszczalność takiej praktyki będzie przedmiotem oceny w dalszej części).

4.

Zasadna jest rezygnacja z przekształcania czynności sprawdzających w rodzaj uproszczonej kontroli podatkowej – bez gwarancji procesowych, bez ograniczenia czasu trwania, ale za to z rozszerzonym katalogiem kar. W istocie rzeczy chodzi o stworzenie społecznego aparatu obsługi urzędów podatkowych. Proponowane w projekcie zmiany są próbą usankcjonowania nadużyć (terminy, zakres żądań, warunki ich wykonania etc.) jakie i teraz powszechnie tu występują.

II. Rekomendacje szczegółowe.

5. Zdefiniowanie wymogów co do treści interpretacji ogólnej (art. 14a § 1a).

Zmiana oceniona pozytywnie.

6. Odesłanie do przepisów proceduralnych Ordynacji podatkowej w zakresie wydawania interpretacji ogólnych (art. 14a § 9).

Zmiana oceniona pozytywnie.

7. Zawężenie zakresu interpretowanych przepisów prawa podatkowego (art. 14b § 2a).

Zawężenia zakresu przepisów, których może dotyczyć interpretacja nie może zostać ocenione pozytywnie. Już aktualnie, gdy brak takowego zawężenia, organy interpretacyjne odmawiają wszczęcia postępowania interpretacyjnego, argumentując, iż przepis ten dotyczy działania organu podatkowego. Prawo podatkowe obejmuje także przepisy, których charakter nie zawsze jest oczywisty i nie pozwala na jednoznaczne zakwalifikowanie ich do grupy tych regulujących wyłącznie właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych. Przykładowo, art. 53a o.p. zawiera dyspozycję dotyczącą kalkulowania odsetek za zwłokę od zaniżonych zaliczek, kierowaną – zgodnie z brzmieniem przepisów – jedynie do organów podatkowych. Wprowadzenie więc proponowanej zmiany – zakazującej podatnikowi występowania z wnioskiem o interpretację w zakresie przepisów prawa podatkowego regulujących prawa i obowiązki organów podatkowych – będzie uniemożliwiało potwierdzenie w drodze interpretacji prawidłowości jego poglądu co do zasad obliczania odsetek za zwłokę od zaliczek na podatek. Uprawnieniom organu odpowiadają zwykle określone obowiązki podatników i nie ma powodów by o te obowiązki podatnicy nie mogli zapytać, nawet jeśli przepis odnosi się zasadniczo lub w jakimś stopniu do działania organu. Niektóre prawa realizowane przez organy podatkowe wywierają wpływ na prawidłowość rozliczeń podatnika zamierzającego zabezpieczyć swoją sytuację prawną poprzez uzyskanie interpretacji indywidualnej (np. interpretacje dotyczące art. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które dotyczą zarówno obowiązków podatnika, jak i uprawnień organu).

Trudno o pełną akceptację stanowiska Projektodawcy w zakresie, w jakim wyłączono możliwość występowania z pytaniami dotyczącymi właściwości organów podatkowych. Aktualnie właściwość organu podatkowego jest dla podatnika istotna, dopóki przepisy wymagają, co do zasady, wnoszenia deklaracji lub wniosków oraz zapłaty podatku do właściwego a nie jakiegokolwiek organu podatkowego. Na tle przepisów o właściwości także powstają spory i nawet jeśli w takich przypadkach nie będą mogły zrealizować się w pełni funkcje zabezpieczające podatnika przed zapłatą podatku ze względu na zastosowanie się do interpretacji, to jednak taka interpretacja będzie miała co najmniej istotną funkcję informacyjną.

Postulowane byłoby usunięcie w projektowanym art. 14b § 2a, ograniczającego swobodę podatnika do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnych,

jeśli zapytanie podatnika miałoby dotyczyć przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej.

8. Zakaz wydawania interpretacji indywidualnych, gdy istnieje w obrocie interpretacja ogólna (art. 14b § 5a).

Zmiana nie jest pożądana. Problem wynika z możliwości zaskarżania interpretacji indywidualnych przez ich adresatów oraz braku takiej możliwości w wypadku interpretacji ogólnych. Rada wyraża jednak zrozumienie dla intencji, które przyświecały twórcom proponowanego przepisu. Rzeczywiście wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych jest rozwiązaniem pożądanym. Ogromna liczba interpretacji indywidualnych stanowi duże obciążenie dla polskich sądów administracyjnych. Wątpliwości Rady dotyczą efektów proponowanej zmiany dla ochrony interesów podatnika. Rada wskazuje tu na konieczność dalszego rozważenia tego problemu i modeli jego rozwiązania.

Kompromisem byłoby wprowadzenie rozwiązania, zgodnie z którym w wypadku istnienia interpretacji ogólnej dochodziłoby do wydawania interpretacji indywidualnej, która powoływałaby się na interpretację ogólną, a tym samym podlegała normalnej procedurze kontroli sądowej. Takie rozwiązanie w niewielkim jednak stopniu odciażałoby organy interpretacyjne i sądy.

9. Możliwość uchylecia interpretacji indywidualnej sprzecznej z wydaną później interpretacją ogólną (art. 14b § 5a, art. 14e).

Krytyczna ocena proponowanej zmiany opiera się na podobnej argumentacji jak w wypadku uniemożliwienia uzyskania interpretacji indywidualnej, gdy już istnieje interpretacja ogólna (brak sądowej kontroli).

10. Rozszerzenie zakresu możliwości upoważnienia organów podatkowych do działania w imieniu MF w sprawach interpretacji (art. 14b § 6).

Zmianę należy ocenić pozytywnie, likwiduje ona istotną lukę. Docenić należy tendencję do specjalizacji działania organów interpretacyjnych.

Trzeba jednak mieć świadomość zagrożeń. Przesunięcie kompetencji na organy podatkowe odciaży Ministerstwo Finansów. Może dojść bowiem do sytuacji, gdy organy upoważnione zostaną obciążone ogromną pracą ciągłej analizy bazy SIP w celu wyszukiwania interpretacji sprzecznych z interpretacją ogólną. Może to w istotny sposób wydłużyć czas oczekiwania na interpretację i jej jakość. Zmianie powinno towarzyszyć istotne wzmocnienie kadrowe ośrodków.

11. Uszczegółowienie kompetencji do wydania wzoru wniosku o wydanie interpretacji (art. 14b § 7).

Zasadniczo jest to zmiana, którą ocenić można pozytywnie.

12. Wykonanie postanowienia TK z dnia 29 października 2014 r., S 5/14 (art. 14d § 3).

Zasadniczo oceniono zmianę pozytywnie. W projekcie przewidziano możliwość udzielenia informacji w formie telefonicznej lub elektronicznej. Organ interpretacyjny miałby obowiązek przekazać tę informację nie później niż dnia następnego po wydaniu interpretacji. Wynika z tego, że informacja nie będzie miała charakteru sformalizowanego i będzie udzielana tylko na wniosek. Nie ma w projekcie regulacji, która wskazywałaby na konsekwencje nieprzekazania informacji w terminie. Można jednak podejrzewać, że wnioskodawca, który nie otrzyma jej w terminie 3 miesięcy, może próbować wykazywać, iż interpretacja nie została wydana w tym terminie. Organ interpretacyjny powinien więc na

wszelki wypadek w jakiś sposób dokumentować udzielenie tej informacji. Wydaje się, że jedynym wyjściem jest nagrywanie rozmów z wnioskodawcami, którzy złożą wniosek o informację telefoniczną. Trzeba też uregulować sytuację, gdy nie jest możliwy kontakt z wnioskodawcą (np. wyłączył telefon). Celowe byłoby dodanie, iż zawiadomienie uważa się za skutecznie dokonane, gdy nie jest ono możliwe z przyczyn leżących po stronie wnioskodawcy. Pojawia się tu kolejny problem dokumentowania takiej zawinionej przez podatnika nieskuteczności zawiadomienia.

Rada wskazuje, że regulacja ta stanowić może dodatkowe obciążenie dla organów wydających interpretacje, jednak jej wprowadzenie jest wynikiem stanowiska TK.

13. Uszczegółowienie sytuacji, gdy dochodzi do zwrotu opłaty (art. 14f § 2b).

Zmianę oceniono pozytywnie.

Uszczegółowienie sytuacji, w których opłata za wydanie interpretacji jest zwracana, wydaje się słuszne. Co prawda wykluczono w ten sposób sytuacje zwrotu opłaty w przypadku wydania postanowień rozpatrujących wnioski zainteresowanego negatywnie, niemniej nie wydaje się to nieprawidłowe. Postanowienia takie stanowią merytoryczne rozpatrzenie sprawy. Ponadto w razie ich skutecznego zaskarżenia i uchylecia, organ jest zobowiązany do ponownego żądania od wnioskodawcy wniesienia opłaty od wniosku. Wobec niewielkiej wysokości tej opłaty takie rozwiązanie wydaje się znacznie bardziej praktyczne.

14. Rozszerzenie zakresu odesłania do przepisów działu IV o.p. (art. 14h).

Zmianę oceniono pozytywnie.

Daje ona możliwość, np. uzupełnienia i sprostowania interpretacji indywidualnej co do skargi do sądu administracyjnego (na podstawie odwołania m.in. do art. 213 o.p.), jak również sprostowania błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek w wydanej interpretacji (na podstawie odwołania do art. 215 o.p.).

15. Dodanie przepisu, który wyraźnie stwierdza, że interpretację indywidualną wydaną przez wójta, burmistrza, prezydenta zmienia, uchyla etc. ten sam organ (art. 14j § 2a).

Zmianę oceniono pozytywnie.

Jest to usankcjonowanie istniejącej praktyki, a więc zmiana o charakterze wyjaśniającym.

Rada zwraca uwagę na celowość rozważenia chociażby częściowej „koncentracji” wydawania interpretacji w sprawach podatków pobieranych przez organy samorządowe. Korelowałoby to z rozwiązaniami obowiązującymi w zakresie podatków państwowych. Można byłoby rozważyć przeniesienie uprawnień do wydawania interpretacji samorządowych lub przynajmniej uprawnień do ich zmiany, np. na samorządowe kolegia odwoławcze. Mogłoby to zachęcić podatników do korzystania z tej instytucji, a poza tym chociaż częściowo ujednoliciłoby to praktykę interpretacyjną.

16. Objęcie ochroną interpretacji podatkowej grupy kapitałowej (art. 14n § 1 pkt 1a).

Zmianę oceniono pozytywnie, chociaż ma ona pewne mankamenty.

Minister Finansów zasadniczo negatywnie podchodzi do sukcesji interpretacji indywidualnych i ochrony wynikającej z takich interpretacji, stwierdzając, że „interpretacje indywidualne ani ochrona z nich wynikająca systemowo nie podlegają sukcesji”,

co wywołuje dezaprobatę Rady. Wszak sukcesja spowodowała zmniejszenie zapotrzebowania na interpretacje indywidualne.

Zapewnienie sukcesji interpretacji indywidualnych wydanych w czasie istnienia PGK przez spółki tworzące, znacznie poprawiłoby funkcjonowanie PGK i podmiotów tworzących. Brak takiej sukcesji nie spełnia funkcji prewencyjnej przed nadużyciami ze strony podmiotów gospodarczych, a jedynie utrudnia prowadzenie działalności gospodarczej. Na podkreślenie zasługuje również fakt, że w okresie istnienia PGK spółki tworzące PGK wprowadzie ustalają wynik – podstawę opodatkowania wspólnie dla PGK – jednakże aby to zrobić, każda z nich w praktyce ustala wynik podatkowy odrębnie dla siebie, aby go następnie scalić jako PGK. Dlatego też, za uzasadnione należy uznać przyznanie prawa do sukcesji interpretacji podatkowych wydanych dla PGK jako odrębnego podatnika przez nowo utworzoną PGK jak również podmioty wchodzące w skład PGK, po rozwiązaniu grupy i kontynuowania działalności przez poszczególne podmioty.

W świetle powyższego, rekomendowane jest dodanie do projektu ustawy przepisu, który przewidywałby możliwość sukcesji interpretacji wydanej dla PGK w okresie jej funkcjonowania, na określone podmioty po rozwiązaniu PGK, tj.:

- i. na podatkową grupę kapitałową jako odrębnego podatnika, która zostanie powołana po rozwiązaniu podatkowej grupy kapitałowej, na rzecz której wydano interpretację indywidualną, zarówno w przypadku, gdy te same podmioty utworzą nową podatkową grupę kapitałową, jak również w przypadku, gdy dojdzie do zmiany w zakresie podmiotów tworzących podatkową grupę kapitałową;
- ii. na spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową, na rzecz której wydano interpretację indywidualną, które w okresie istnienia PGK, na podstawie przedmiotowej interpretacji, obliczały podstawę opodatkowania, która była następnie scalana przy ustalaniu wyniku podatkowego PGK.

17. Uchylenie ochrony wynikającej z posiadania interpretacji w sytuacji, gdy działanie podatnika stanowi unikanie opodatkowania (art. 14r).

Zmianę oceniono pozytywnie, aczkolwiek budzi ona zastrzeżenia części członków Rady.

Rozwiązanie to pozwala uniknąć konfliktu między treścią interpretacji prawa podatkowego, która jest korzystna dla podatnika, a więc rodzi dla niego prawo do skorzystania ze zwolnienia, a rozstrzygnięciem, iż działanie podatnika ma charakter unikania opodatkowania. Wbrew pozorom obydwie rozstrzygnięcia nie muszą być ze sobą sprzeczne. Otóż stan faktyczny w zakresie, jaki jest przedmiotem wniosku o interpretację może być tylko częścią konstrukcji prawnej, która dopiero w całości może być oceniana jako unikanie opodatkowania. Brak analizowanej regulacji powodowałby sytuację, gdy podatnik mógłby „obejść” przepisy o unikaniu opodatkowania za pomocą wniosku lub kilku wniosków o interpretację.

W toku dyskusji zwrócono jednak uwagę, że wprowadzenie projektowanego przepisu, przy tak brzmiących przepisach w zakresie klauzuli (w szczególności definicji sztucznej konstrukcji prawnej) pozwoli na ponowną, tym razem subiektywną ocenę organu co do tego samego zdarzenia, które zostało wcześniej – przez ten sam organ ocenione jako zgodne z przepisami prawa podatkowego.

18. Interpretacja wspólna (art. 14s).

Zmianę oceniono pozytywnie.

Pewnym brakiem wydaje się nieuszczegółowienie czy ochrona wynikająca z zastosowania się do interpretacji będzie przysługiwać tylko w razie zastosowania się do interpretacji przez oba podmioty czy też będzie mogła przysługiwać jednej ze stron, która zastosuje się do niej. Zastanowić się można byłoby nad wprowadzeniem w Polsce interpretacji, którą jeden podmiot uzyskiwałby dla swoich kontrahentów. Uniknięto by komplikacji proceduralnych związanych z udziałem w postępowaniu kilku podmiotów. Rozwiązania takie stosowane są w ograniczonym stopniu w nielicznych krajach. Zastrzec trzeba, że uwaga ta nie zmienia pozytywnej oceny proponowanej regulacji.

Rada zwraca jednak uwagę na wątpliwości związane z wykonywaniem prawa do zaskarżenia interpretacji wspólnej. Pożądane byłoby, aby możliwość wniesienia środka zaskarżenia przysługiwało wszystkim adresatom (i ze skutkiem wobec wszystkich adresatów).

19. Umożliwienie wystąpienia o interpretację zamawiającemu (art. 14t § 2).

Rozwiązanie to oceniono pozytywnie. Rada zauważyła, że konieczne wydaje się wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą wydana interpretacja indywidualna będzie zapewniać ochronę zarówno zamawiającemu jak i podmiotowi realizującemu zamówienie.

20. Właściwość organów podatkowych (art. 18b).

Projektowany przepis jest niejasny. Po pierwsze, niejasna jest korelacja z regulacją dotyczącą podatku od towarów i usług (brak nawiązania do „*określenia kwoty zwrotu oraz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do rozliczenia w przyszłym okresie rozliczeniowym*”). Po drugie, należy doprecyzować, do jakich spraw organy podatkowe pozostają właściwe i ewentualnie w jakim terminie. Skutkiem proponowanej regulacji wydaje się być bowiem utrwalenie właściwości organu nie tylko do postępowania oraz spraw będących jego konsekwencją dla zobowiązania (i zwrotu podatku). Przykładowo, czy po prawomocnym umorzeniu postępowania podatkowego albo zakończeniu kontroli bez wskazywania naruszeń przepisów podatkowych, organem właściwym we wszelkich sprawach dotyczących tego zobowiązania/zwrotu miałby być organ, który wszczął postępowanie, jeśli w jego trakcie wystąpiło zdarzenie powodujące co do zasady zmianę właściwości?

21. Określenie kwoty zwrotu podatku od „kwoty do przeniesienia” (art. 21).

Projektowany przepis nie jest w pełni jasny. Wydaje się, że pewne trudności interpretacyjne mogłyby wystąpić na gruncie podatku od towarów i usług. Projektowana regulacja odwołuje się do następujących pojęć:

- a) kwota zwrotu podatku;
- b) kwota podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia;
- c) kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

Użycie pojęcia „*kwota podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia*” jest zapewne wynikiem tego, że w rozliczeniu podatku od towarów i usług może wystąpić sytuacja, w której podatnik nie wykonał w okresie rozliczeniowym czynności podlegających opodatkowaniu, natomiast wystąpiła u niego kwota podatku naliczonego (art. 86 ust. 19 ustawy o podatku od towarów i usług). Ujmując rzecz purystycznie można byłoby twierdzić, że nie jest to wówczas nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, bowiem podatek

należny nie występuje. W praktyce jednak – przynajmniej do tej pory – kwota taka była traktowana jako nadwyżka podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych. Wynika to przede wszystkim ze struktury wzoru deklaracji VAT, w której podatek należny jest pomniejszany o kwotę stanowiącą sumę (i) nadwyżki z poprzedniej deklaracji oraz (ii) kwoty podatku naliczonego z okresu bieżącego. W konsekwencji również wynikająca z danej deklaracji kwota podatku do przeniesienia jest wynikiem rozliczenia zarówno kwoty podatku naliczonego z okresu bieżącego i kwoty podatku naliczonego z przeniesienia (poz. 37, 50, 55 wzoru deklaracji VAT). Zatem „kwota podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia” oraz „kwota nadwyżki podatku naliczonego nad należnym” stanowią w praktyce synonimy.

Zdaje się to potwierdzać obowiązujący przepis art. 99 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług, zgodnie z którym zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej określi je w innej wysokości. Przepis ten nie wymienia zatem – obok „różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1” – pojęcia „*kwota podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia*”.

Ponadto proponowana regulacja, pomimo wyszczególnienia „*kwoty podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia*”, nie daje kompetencji do określenia jej w prawidłowej wysokości w wydanej decyzji. Kompetencja organu została ograniczona bowiem do określenia prawidłowej kwoty zwrotu oraz prawidłowej kwoty „*nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych*”, co stanowi o dużej niekonsekwencji zawartej już w samej projektowanej regulacji.

22. Zapłata podatku przez osobę trzecią (art. 62b).

Wyraźne dopuszczenie zapłaty podatku przez osobę trzecią należy ocenić jako rozwiązanie rozsądniejsze niż całkowity brak takiej możliwości, jednakże należałoby rozważyć dalej idącą liberalizację, włącznie z bezwarunkową dopuszczalnością zapłaty podatku przez osobę trzecią. W uzasadnieniu projektu wspomina się o zagrożeniu nadużyciami w tym zakresie, niestety nie podaje się, na czym nadużycia te miałyby polegać. Skoro skuteczność zapłaty podatku nie jest uzależniona od źródła pochodzenia środków, którymi podatnik reguluje swój podatek (czy np. można zakwestionować zapłatę podatku pieniędzmi, które podatnik uzyskał w wyniku oszustwa ubezpieczeniowego?), to dlaczego miałyby być uzależnione od „źródła” w sensie technicznym, tj. rachunku bankowego, z którego środki te wpływają? Jakie jest uzasadnienie dla wyeliminowania z rozliczeń podatkowych instytucji na wzór przekazu uregulowanego w Kodeksie cywilnym, której skutek mógłby być wyłącznie pozytywny: zapobieganie powstawaniu zaległości podatkowych oraz sprzyjanie ich szybszemu regulowaniu?

23. Ograniczone czasowo zastosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę (art. 56a).

W art. 56a §1 projektu ustawy obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę stosuje się w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu złożenia deklaracji oraz zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

Z punktu widzenia podatników, nie zawsze będzie możliwe spełnienie powyższych warunków. W szczególności, nie będzie możliwe dotrzymanie 6 miesięcznego terminu w przypadku podmiotów prowadzących działalność reasekuracyjną bądź działalność regulowaną objętą rozliczeniami taryfowymi (branża energetyczna). W związku z tym,

zasadne wydaje się wydłużenie terminu do złożenia terminu deklaracji do przynajmniej 24 miesięcy.

24. Zastosowanie obniżonej stawki odsetek za zwłokę, gdy nie ma obowiązku składania deklaracji albo deklaracja nie została złożona pomimo istnienia takiego obowiązku (art. 56a).

Wątpliwości budzi również proponowane brzmienie przepisu art. 56a § 1, który przewiduje możliwość zastosowania przez podatnika obniżonych odsetek za zwłokę pod warunkiem m.in. złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty. Przepis ten budzi wątpliwości w przypadku korekty zaliczek na podatek dokonywanych w trakcie roku, w odniesieniu do których – w świetle prawa – nie składa się deklaracji. Kierując się zatem literalnym brzmieniem przepisów, organy podatkowe odbierały podatnikom prawo do zastosowania obniżonej stawki odsetek od zaległości w przypadku korekty zaliczek.

Odbieranie takiego prawa podatnikom jest całkowicie nieuzasadnione, ponieważ fakt, że nie złożyli deklaracji, a następnie korekty deklaracji, nie wynika z ich winy ale stanowi wypełnienie dyspozycji przepisów podatkowych. Warto zauważyć, że w tym zakresie pozytywne stanowisko prezentują sądy administracyjne. W ich ocenie, obniżona stawka odsetek od zaległości przysługuje również w przypadku korekty odsetek. Przykładowo, takie stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku z dnia 18 czerwca 2014 r. (sygn. III SA/Wa 3203/13), wskazując, że: *„Przepis art. 56 § 1a o.p. należy rozumieć w ten, że pozwala on na zastosowanie obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowej, także wówczas gdy doszło do uregulowania zaległości podatkowej z inicjatywy podatnika, a zaległość została uregulowana w terminie, do którego odwołuje się art. 56 § 1a o.p., czyli w ciągu 7 dni od złożenia korekty deklaracji podatkowej. W konsekwencji, dobrowolna zapłata odsetek z tytułu uiszczenia zaniżonych zaliczek, które to odsetki pozostały do uiszczenia po zakończeniu roku podatkowego, uzasadnia zastosowanie do wyliczenia tych odsetek obniżonej stawki określonej w art. 56 § 1a o.p.”* (wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 czerwca 2014 r. (sygn. III SA/Wa 3203/13).

Wynika z tego, że jeżeli przedsiębiorca dokona korekty zaliczek i uiszczenia powstała z tego tytułu zaległość podatkową, to jest uprawniony do zastosowania obniżonej stawki dla odsetek od tej zaległości na takich samych zasadach, jak gdyby dokonywał korekty deklaracji.

Toczący się proces legislacyjny jest dobrą okazją do uregulowania tej kwestii wprost w przepisach podatkowych, tym bardziej, że swoim charakterem idealnie wpisuje się w cel tej nowelizacji wskazywany przez Projektodawcę (za uzasadnieniem do projektu ustawy: *„stworzenie ram prawnych, które racjonalizują i uproszczą procedury podatkowe”*).

Biorąc pod uwagę powyższe, w celu wyeliminowania istniejących wątpliwości interpretacyjnych, uzasadnione byłoby dodanie po § 3 do projektowanego artykułu 56a, nowego paragrafu 4 w brzmieniu: *„przepis §1 stosuje się odpowiednio w razie zapłaty zaległości podatkowej wynikającej z zaniżenia zaliczek na podatek dochodowy”*. Alternatywnie można by projektowany przepis sformułować tak, aby objąć nim wszelkie sytuacje, w którym nie ma obowiązku złożenia deklaracji albo nawet takie, w których obowiązek taki występuje, lecz deklaracja nie została złożona.

25. Podwyższenie do wysokości 20% stawki od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym (art. 56b).

Aktualna stawka od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym wynosi do 10% rocznie. Dwukrotne podwyższenie stawki odsetek od zaległości podatkowych w tych podatkach (co oznacza roczną stopę na poziomie 20%) trudno

uznać za uzasadnione. Powołanie się przy tym przez Projektodawcę na fakt, że VAT oraz podatek akcyzowy przynoszą najwięcej dochodów spośród wszystkich podatków oraz, że podatki pośrednie stanowią główne źródło dochodów budżetowych, przy jednoczesnej największej ich ekspozycji na oszustwa podatkowe, stanowi nadmierny przejaw fiskalizmu, który boleśnie może dotknąć wszystkie podmioty gospodarcze, będące podatnikami tych podatków, a nie tylko te podmioty, które uczestniczą w tak negatywnym zjawisku jakim są oszustwa podatkowe. Kryteria „znacznego” zaniżenia mogą być przecież spełnione również w przypadku nieprawidłowej kwalifikacji czynności skutkującej zastosowaniem zniżonej stawki lub zwolnienia. Praktyka wskazuje, że zarówno w zakresie VAT jak i akcyzy kryteria kwalifikacji towarów i usług to grup objętych obniżonymi stawkami (VAT) lub odpowiednich grupowań CN (akcyza), są równie niedookreślone jak np. pojęcie kosztu uzyskania przychodu (np. kwestia czynności głównej i czynności pomocniczych w VAT, kwestia „zmiany charakteru” napoju alkoholowego uzasadniająca jego przekwalifikowanie z grupy produktów pośrednich do grupy alkoholu etylowego).

Należy przy tym podkreślić, iż przypadki oszustw podatkowych (których skala w przypadku podatku od towarów i usług oraz akcyzy ma uzasadniać zdaniem Projektodawcy, podwyższenie stawki odsetek) mogą być (i są) penalizowane na podstawie przepisów Kodeksu karnym skarbowym. Kary i sankcje wymierzane w trybie postępowań karnych skarbowych za oszustwa podatkowe, są ze swej istoty bardziej sprawiedliwe. Są – według założeń stojących u podstaw polskiego prawa karnego i karnego skarbowego – wymierzane adekwatnie do czynu (oszustwa podatkowego), który popełnił sprawca. Uwzględniana jest wina i społeczna szkodliwość czynu. Pod uwagę bierze się także możliwości płatnicze sprawcy (ile zarabia, jakie ma dochody), jego warunki osobiste i rodzinne. W przypadku podatników innych niż osoby fizyczne, którzy odnieśli korzyść z czynu zabronionego popełnionego przez osobę działającą w ich imieniu, możliwa jest także dalsza odpowiedzialność o charakterze karnym – na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (j.t. Dz.U. z 2012 r., poz. 768).

Warto także przypomnieć, iż powyższe stanowisko (odpowiedzialność na zasadach ogólnych przewidzianych w prawie karnym skarbowym bez konieczności wprowadzania dodatkowej obiektywnej, administracyjnej sankcji) została wskazana w dotychczasowym etapie procesu legislacyjnego jako wystarczająco racjonalna podstawa dla Projektodawcy do rezygnacji z propozycji dołączenia do klauzuli obejścia prawa podatkowego przepisów przewidujących 30% sankcję nakładaną w sytuacjach, w których zastosowanie znalazłaby klauzula. Uznano, że obecnie obowiązujące przepisy Kodeksu karnego skarbowego, pozwalające na precyzyjne i sprawiedliwe nałożenie sankcji, są wystarczające nawet w tak jaskrawych sytuacjach, obejmujących obejście prawa podatkowego.

Warto także nadmienić, iż dotychczas w przepisach podatkowych występowała symetria pomiędzy stawką odsetek za zwłokę a opodatkowaniem nadpłat. Regułą było oprocentowanie nadpłat w podatkach dla podatników według stawki jak dla zaległości podatkowych. Tymczasem proponowana zmiana, polegająca na podwyższeniu stawki do wysokości 200% stawki podatkowej, dotyczy wyłącznie zaległości podatkowych, co oczywistym jest oznacza, że wspomniana symetria zostaje w istotny sposób zaburzona z uwagi na dużo niższe oprocentowanie nadpłat w stosunku do oprocentowania zaległości w tym samym podatku.

Finalnie, warto zauważyć, że podniesienie stawki odsetek zmniejszy w praktyce liczbę podatników dokonujących korekt deklaracji. Znaczna część podatników może bowiem uznać, że z perspektywy czysto ekonomicznej bardziej racjonalne może być wejście w spór z organami podatkowymi – którego nie podjęliby, gdyby dodatkowych odsetek nie uznałoby za nadmierne.

Dlatego też, uzasadnione byłoby usunięcie projektowanego art. 56b, przewidującego podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym.

26. Zaliczenie nadpłaty na poczet kosztów upomnienia (art. 62).

W projekcie ustawy zaproponowano szereg drobniejszych zmian, mających charakter techniczny. Niemniej, wbrew zapowiedziom co do celu wprowadzania tych zmian (zracjonalizowanie i uproszczenie procedur podatkowych), zmiany te co najwyżej uproszczą funkcjonowanie organów podatkowych i organów administracji podatkowej, ale jednocześnie wpłyną negatywnie na rozliczenia podatkowe podatników.

Jako przykład takich zmian, o charakterze technicznym, niemniej jednoznacznie niekorzystnych dla podatników, pogarszających sytuację prawną przedsiębiorców, a w konsekwencji jednoznacznie negatywnie ocenianych przez Radę należy wskazać:

- zmianę w art. 62 § 2 Ordynacji podatkowej, która zakłada, że nadpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na koszty upomnienia – z uwagi na fakt, że upomnienie jest odrębną instytucją przewidzianą nie w przepisach prawa podatkowego, ale w procedurze egzekucji administracyjnej; w praktyce podatnik niejednokrotnie nie ma pełnej informacji na temat faktu wystawienia upomnienia, a zatem jego kosztów, co może sprawić, że podatnik nie będzie posiadał pełnej wiedzy na temat wysokości ciążącego na nim zobowiązania a wyliczona przez niego kwota na pokrycie zaległości (nie uwzględniająca nieznanego mu upomnienia) będzie niewystarczająca; z kolei brak pełnej zapłaty – wygaśnięcia zobowiązania w całości może oznaczać pojawienie się nieznanego i wbrew woli podatnika – zaległości podatkowej, jak uniemożliwić podatnikom skorzystanie z efektów instytucji, których skuteczność uzależniona jest od uregulowania należności publicznoprawnej w całości (czynny żal, korekta deklaracji),
- dodanie § 6 do art. 62 Ordynacji podatkowej, który wskazuje na obowiązek wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o wydanie postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia; takie postanowienie stanowi dla podatników potwierdzenie prawidłowości rozliczenia ich wpłaty i potwierdza wygaśnięcie zobowiązania podatkowego – ograniczenie wydawania takich postanowień do wniosku podatnika, oznaczać będzie, iż część podatników (którzy obecnie otrzymują takie postanowienia wydawane przez organy podatkowe z urzędu) z tej instytucji już nie skorzystają.

27. Zawieszenie terminu biegu przedawnienia podatkowego w przypadku zastosowania procedury o unikaniu podwójnego opodatkowania - Mutual Agreement Procedure (art. 70a).

Proponowana zmiana art. 70a Ordynacji podatkowej polega na dodaniu § 1a, który przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego „w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli taka umowa nie przewiduje wejścia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia”. Przy tym, zgodnie z proponowaną zmianą, „zawieszenie terminu

przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania, jednak trwa nie dłużej niż przez okres 3 lat”.

Co do zasady, chęć rozszerzenia możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego o sytuacje, w których rozpoczyna się procedurę wzajemnego porozumiewania odczytać należy pozytywnie. Niemniej, wprowadzenie w tym samym artykule założenia, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania – jednak nie trwa dłużej niż przez okres 3 lat, stanowi swoiste ograniczenie tego przepisu – z uwagi na fakt, że procedura wzajemnego porozumiewania się trwa w praktyce często znacznie dłużej niż 3 lata.

Wprowadzenie tego zapisu jest tym bardziej niezrozumiałe w świetle wprowadzonej w projekcie ustawy zmiany w art. 79 Ordynacji podatkowej, polegającej na dodaniu § 4, zgodnie z którym wniosek o stwierdzenie nadpłaty można złożyć po upływie terminu przedawnienia jeżeli istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W zaproponowanym brzmieniu przepis art. 70 § 1a Ordynacji podatkowej nie odpowiada ani realiom rynkowym ani intencji Projektodawcy wskazanej zarówno w uzasadnieniu do projektu ustawy, jak również w założeniach do projektu ustawy, wobec czego zasadne jest usunięcie z proponowanego przepisu art. 70 § 1a Ordynacji podatkowej ograniczenia zawieszenia biegu przedawnienia do 3 lat.

28. Przedawnienie zobowiązań (art. 71).

Projektowany art. 71 nie jest dostatecznie jasny.

28.1.

Projektowane przepisy zawierają błąd metodologiczny, który jest skutkiem powielenia i w efekcie próbą bezpośredniego przełożenia na regulacje prawne pewnych skrótów myślowych używanych w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz w praktyce. Ściśle rzecz biorąc od strony językowej „*przedawnienie zwrotu podatku czy przedawnienie nadwyżki podatku do przeniesienia*” oznaczać powinno przedawnienie prawa podatnika do otrzymania takiego zwrotu lub skorzystania z uprawnienia do pomniejszenia o różnicę podatku kwoty podatku należnego w następnych okresach rozliczeniowych. Nie ma natomiast wątpliwości, że zamiarem projektodawcy była likwidacja luki prawnej, obejmującej te dwa zasadniczo różne od zobowiązania podatkowego konstrukcyjne elementy podatku od towarów i usług. W tych przypadkach chodzi jednak tak naprawdę o przedawnienie możliwości wymiaru innej kwoty zwrotu lub kwoty do przeniesienia, a nie o przedawnienie tych kwot. W takiej sytuacji nie chodzi przecież o przedawnienie należności podatnika od Skarbu Państwa w postaci zwrotu podatku, ale o możliwość żądania od podatnika zwrotu tego, co otrzymał nienależnie. Z tym jednak, że żądanie takie musi zostać poprzedzone weryfikacją deklaracji podatkowej, do czego konieczny jest wymiar w drodze decyzji.

Czytelniejsza byłaby kompleksowa regulacja wskazująca wprost na brak możliwości wydania decyzji wymiarowej po upływie określonego okresu, który dla zachowania symetrii powinien być skorelowany z terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wprowadzenie takich zmian korespondowałoby również z uchwałą NSA II FPS 4/13. W takim zespole przepisów można byłoby również odnieść się wprost do możliwości orzekania o wysokości straty podatkowej, która to kwestia została niestety projekcie pominięta.

28.2.

Zgodnie z uchwałą NSA I FPS 9/08 „z wykładni art. 70 § 1 O.p. dokonywanej w zgodzie z Konstytucją, a głównie z zasadą demokratycznego państwa prawnego i z wynikającymi z tej reguły zasadami równości wobec prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego, przy uwzględnieniu zasad wykładni historycznej oraz systemowej wewnętrznej wynika, że przepis art. 70 § 1 O.p. ma zastosowanie również do rozliczeń, w których obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług przekształcił się w kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 21 ust. 1 u.p.t.u. Termin przedawnienia takiej kwoty zaczyna biec od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin zwrotu podatku, czyli z pierwszym dniem następnego roku, a kończy się z upływem 5 lat”.

Jak się wydaje, NSA w powołanej uchwale dostrzegł istotny problem dotyczący przedawnienia *de facto* orzekania o innej kwocie zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, związany z liczeniem terminu przedawnienia w przypadku korekt deklaracji wykazujących wyższą kwotę tuż przed terminem przedawnienia orzeczenia o kwocie do zwrotu. W świetle uchwały przedawnienie rozpoczyna bieg od końca roku, w którym upłynął termin zwrotu (wydaje się też, że należy uznać, że chodzi o pierwotny termin zwrotu, a nie termin przedłużony przez organ podatkowy do czasu wyjaśnienia jego zasadności). Przyjęte stanowisko powoduje, że w przypadku korekty deklaracji VAT z wykazaniem wyższej kwoty zwrotu na krótko przed „pierwotnym” terminem przedawnienia, organy podatkowe mają kolejne pięć lat (liczone od końca roku, w którym upływa ten nowy termin zwrotu będący skutkiem korekty deklaracji) na jego weryfikację. Trudno powiedzieć czy celowo czy przypadkiem, ale NSA w ten sposób zabezpieczył budżet państwa przed nadużyciami, polegającymi na składaniu korekt na krótko przed upływem pierwotnego terminu przedawnienia. Jeśli bowiem termin przedawnienia byłby liczony od końca roku, w którym upłynął termin złożenia deklaracji podatkowej, to złożenie korekty takiej deklaracji z nieuzasadnionym zwrotem przed dniem przedawnienia uniemożliwiałoby *de facto* organom podatkowym jego weryfikację. Zgodnie z domniemaniem prawnym obejmującym prawidłowość kwoty wynikającej z deklaracji, organ podatkowy – nie mogąc wydać decyzji w sprawie określenia innej kwoty zwrotu – musiałby uznać ją za prawidłową.

Projektowana regulacja nie uwzględnia tego zagrożenia, co należy ocenić krytycznie. Przewiduje ona liczenie terminu przedawnienia kwoty zwrotu (czyli w praktyce możliwości orzeczenia o innej kwocie zwrotu) właśnie od końca roku, w którym upłynął termin złożenia deklaracji. Stanowisko przedstawione w uchwale ma jednak także swoje wady. Prowadzi bowiem do tego, że termin przedawnienia zwrotu za dany okres rozliczeniowy może być różny dla różnych kwot. Przykładowo, jeśli podatnik w deklaracji pierwotnej wykaże kwotę zwrotu w wysokości 100, a następnie po trzech latach dokona jej korekty, wykazując zwrot podatku w wysokości 200, to dodatkowa kwota zwrotu przedawniałaby się – zgodnie z logiką tego stanowiska – trzy lata później. Natomiast kwota pierwotna musiałaby – jak się wydaje – podlegać pierwotnemu terminowi przedawnienia.

28.3.

Projektowana regulacja przewiduje liczenie terminu „przedawnienia nadwyżki do przeniesienia” dopiero od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin złożenia deklaracji za okres, w którym ta nadwyżka obniżyła kwotę zobowiązania podatkowego albo podwyższyła kwotę zwrotu.

Pierwsza z wątpliwości, jaka się przy tym nasuwa, dotyczy tego, czy chodzi o „skonsumowanie” w ten sposób całej nadwyżki, czy tylko jej części. Jedna kwota nadwyżki

podatku naliczonego może być bowiem rozliczana w dłuższym okresie. Powstaje zatem pytanie, czy termin ten powinien biec już od końca roku, w którym:

- a) doszło do skonsumowania jakiegokolwiek części nadwyżki
- b) doszło do skonsumowania ostatniej części kwoty nadwyżki,
- c) czy też dla każdej skonsumowanej części będzie biegł odrębny termin przedawnienia.

Po drugie, rozliczenie nadwyżki podatku do przeniesienia polega na powiększeniu o tę kwotę kwoty podatku naliczonego w kolejnym okresie rozliczeniowym. Po tej operacji o charakterze czysto matematycznym (dokonywanej w deklaracji) nie mamy już nadwyżki „z przeniesienia”, ale kwotę podatku naliczonego do odliczenia w bieżącym okresie. Można zatem powiedzieć, że kwota ta zawsze pomniejsza kwotę zobowiązania podatkowego w kolejnym okresie (jako pewna suma dwóch kwot). Wydaje się jednak, że nie taki był zamysł projektodawcy. Zresztą nawet przy innym założeniu, ustalenie daty przedawnienia nadwyżki podatku będzie problematyczne, bowiem trudno powiedzieć, czy w kolejnym okresie rozliczeniowym podatnik najpierw pomniejsza podatek należny o nadwyżkę, czy o sumę kwot podatku naliczonego z danego wynikających z faktur z danego okresu rozliczeniowego.

Jeśli jednak zamysłem autora projektu było to, aby termin „przedawnienia” nadwyżki podatku „do przeniesienia” biegł od końca roku kalendarzowego, w którym podatnik po raz pierwszy w deklaracji wykazał kwotę zobowiązania albo kwotę do zwrotu, to:

- a) nie wynika to z proponowanej regulacji;
- b) trudno jest takie stanowisko uzasadnić, bowiem w dłużym okresie przenoszona kwota może mieć różną wysokość; poza tym podatnik za jeden okres może wykazać część nadwyżki do zwrotu a część do przeniesienia, przy czym nie ma żadnych normatywnych podstaw do tego, aby ustalać, która część pochodzi z przenoszonej nadwyżki a która z bieżącej kwoty podatku naliczonego;
- c) takie stanowisko byłoby nie do pogodzenia z tezami płynącymi z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w zakresie przedawnienia (m.in. wyrok TK z dnia 17 lipca 2012 r., P 30/11, OTK-A z 2012r., nr 7, poz. 81).

28.4.

Godne rozważenia jest kompleksowe przemyślenie i zmiana regulacji dotyczących przedawnienia.

29. Zwrot nadpłaty na rzecz podatkowej grupy kapitałowej (art. 77b).

Z zadowoleniem przyjąć należy zmianę zaproponowaną w art. 77b Ordynacji podatkowej, polegającą na dodaniu §5, który wskazuje na możliwość zwrotu nadpłaty na rzecz spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową (PGK). Jednakże zdecydowanie należy odrzucić uzasadnienie wprowadzonej zmiany, gdzie Projektodawca wskazuje, że *„Dodatkowo przyznano uprawnienie do stwierdzenia nadpłaty spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w momencie utraty przez grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy”*. W trakcie konsultacji społecznych projektu ustawy z dnia 9 lipca 2014 r. zwracano uwagę, że wprowadzając zmiany w art. 77b pominięto istniejący problem związany z praktyką organów jednocześnie kwestionowaną przez sądy administracyjne, a mianowicie zwrotu nadpłaty spółkom należącym do podatkowej grupy kapitałowej. Zaproponowanie dodania do art. 77b przepisu odwołującego się do podatkowej grupy kapitałowej pokazuje, że Projektodawca dostrzegł problem, z jakim od dłuższego czasu

spotykały się PGK. Niemniej, użyte w uzasadnieniu do tej zmiany niefortunne sformułowanie, mogłoby wskazywać, że błędnie odczytał zgłaszane uwagi w tym zakresie.

Uprawnienie do zwrotu nadpłaty przez spółkę, która tworzyła PGK należy wywodzić już obecnie, na podstawie obowiązujących przepisów odnoszących się do zasad ogólnych zwrotu nadpłaty. Stanowisko takie potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, przykładowo wyrok prawomocny wydany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w dniu 21 grudnia 2010 r., sygn. VIII SA/Wa 774/10, w którym stwierdzono, że: *„Spółkom tworzącym podatkową grupę kapitałową o jakiej mowa w art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przysługuje wynikające z art. 75 par.2 ust. 1 pkt 1 lit a) Ordynacji podatkowej prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób prawnych powstałej na skutek nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku dochodowego od osób prawnych za okres, w którym utworzona przez te spółki podatkowa grupa kapitałowa istniejąca zgodnie z art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych miała status podatnika podatku dochodowego od osób prawnych. Prawo to przysługuje również wtedy, gdy taki wniosek jest składany przez spółki uczestniczące w podatkowej grupie kapitałowej po dniu utraty przez tę grupę statusu podatnika podatku dochodowego od osób prawnych”*.

W praktyce zdarza się, że organy podatkowe odmawiają zwrotu w takich przypadkach, zdając się nie przyjmować argumentacji podatników i sądów administracyjnych. Jednakże mając na względzie stanowisko prezentowane w orzecznictwie, zmianą, jakiej oczekiwano w tym zakresie zgłaszając uwagi w konsultacjach jest doprecyzowanie.

Z uwagi na powyższe, jakkolwiek słuszna zmiana zaproponowana przez Projektodawcę w art. 77b Ordynacji podatkowej – dodanie §5 – nie wprowadza *de facto* nowej reguły ale stanowi doprecyzowanie istniejących przepisów, i jako taka powinna być uzasadniona. Wbrew logice byłoby przecież wprowadzanie zasady, która już obowiązuje, tyle, że nie została wyrażona wprost.

Dlatego też, w celu usunięcia mogących się pojawić wątpliwości oraz potencjalnie błędnej interpretacji przepisów, zasadne wydaje się przeformułowanie uzasadnienia do projektu ustawy w zakresie wprowadzającym tę zmianę, tak, aby wyraźnie wynikało z niego, że zaproponowana zmiana stanowi doprecyzowanie istniejących przepisów.

30. Zmiany w zakresie kar porządkowych (art. 262).

Negatywne w skutkach z perspektywy przedsiębiorców są również zmiany zaproponowane zmiany w zakresie kar porządkowych, polegające z jednej strony na poszerzeniu katalogu zachowań, dla których zastosowanie mają kary porządkowe (zmiana do art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej) oraz wprowadzenie możliwości stosowania kar porządkowych także w trybie czynności sprawdzających (zmiana do art. 280 Ordynacji podatkowej).

Warto wskazać tutaj, że w trybie czynności sprawdzających odbywa się wiele wstępnych weryfikacji deklaracji i zeznań podatkowych, jak również tzw. kontrole krzyżowe, które w praktyce wiążą się z ogromną skalą zapytań skierowanych do podatników. W przypadku spółek prowadzących wielooddziałową działalność gospodarczą na masową skalę wielu punktach na terenie całego kraju, przygotowanie tak obszernej dokumentacji oraz jej zebranie w wyznaczone miejsce ze wszystkich oddziałów w terminie wyznaczonym przez organ kontrolujący jest w zasadzie niemożliwe. Problem ten napotykają w praktyce podmioty z sektora energetycznego, gazownictwa, towarzystwa ubezpieczeniowe i banki. Za niepożądaną należy uznać zatem propozycję nakładania kar porządkowych w trakcie prowadzenia czynności sprawdzających, ponieważ tego typu zmiana nie tylko zaprzecza

charakterowi czynności sprawdzających i sprowadza tę instytucję do kontroli podatkowej, jednocześnie narażając podatników na dodatkowe sankcje bez możliwości obrony swoich praw.

W związku z powyższym, uzasadnione jest:

i. wykreślenie:

- a. z projektowanego art. 262 §1 pkt 2 wyrażenia „lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu”, oraz
- b. z projektowanego art. 262 §1 pkt 2a wyrażenia „lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie” – aby karze podlegali Ci podatnicy, którzy bezzasadnie odmówią złożenia wyjaśnień
– aby karze podlegali Ci podatnicy, którzy bezzasadnie odmówią złożenia wyjaśnień;

ii. wykreślenie z projektowanego art. 280 odwołania do rozdziału 22 działu IV Ordynacji podatkowej.

31. Rozdział I działu IIIa.

31.1.

Kontrowersyjny jest sposób sformułowania przepisów rzeczzonego działu. Można mieć wątpliwości, czy stopień precyzji przepisów jest wystarczający, aby sprostać wymogom stawianym przez Trybunał Konstytucyjny.

31.2.

Sama konstrukcja generalnej klauzuli obejścia prawa, zakładającej zapłatę podatku nie od rzeczywiście dokonanych czynności, choćby uznanych za sztuczne, ale od czynności typowych i to w oparciu o nieostro określone kryteria tak oceny sztuczności konstrukcji jak i, opodatkowania konstrukcji typowej, czyli innej niż ta faktycznie przeprowadzona przez podatnika, budzić musi wątpliwości. Klauzula może powodować znaczną ingerencję w prawo podatnika do poszukiwania najodpowiedniejszych i oszczędnych, także pod względem podatkowym, rozwiązań gospodarczych. Klauzula o charakterze ogólnym siłą rzeczy posługuje się pojęciami nieostrymi, dającymi się zastosować w różnych sytuacjach, co, mimo starań projektodawców, może powodować podobne wątpliwości, co do zgodności z Konstytucją, jak te wyrażone przez Trybunał Konstytucyjny na tle wprowadzonej od 2003 roku przepisami art. 24b Ordynacji podatkowej. Nadużywanie pojęć niedookreślonych oraz wady redakcyjne mogą stwarzać organowi podatkowemu nadmierny luz w zakresie interpretacji klauzuli, a to może prowadzić do jej nadużywania wobec podatników.

31.3.

Należy wskazać na pewną niespójność, jaka występuje pomiędzy projektowanymi przepisami a tzw. prezydenckim projektem nowelizacji Ordynacji podatkowej (zasada *in dubio pro tributario*). Dyrektywa rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika może pozostawać niespójna z przepisami w zakresie klauzuli – bowiem jej stosowanie będzie immanentnie związane z rozstrzygnięciem wątpliwości odnośnie tego, jak konstrukcja prawna jest adekwatna bądź odpowiednia dla zdarzenia gospodarczego zrealizowanego przez podatnika. Stosowanie omawianej dyrektywy w praktyce powinno skutkować rozstrzygnięciem każdej tego typu wątpliwości na korzyść podatnika – poprzez uznanie, że konstrukcja prawna przez niego zastosowana nie jest sztuczna (za wyjątkiem przypadków gdzie sztuczność konstrukcji prawnej byłaby ewidentna, a jej wyłącznym celem byłoby

osiągnięcie korzyści podatkowej). Powyższe stanowi dodatkowy argument za objęciem dyspozycją klauzuli wyłącznie tych konstrukcji prawnych, które nie będą realizować żadnego celu gospodarczego.

31.4.

Treść projektowanych przepisów może budzić istotne wątpliwości w zakresie ich spójności z obowiązującym systemem prawa podatkowego. W pierwszej kolejności należy wskazać, że polski system prawa podatkowego w szerokim zakresie opiera się na opodatkowaniu zdarzeń prawnych, a nie na opodatkowaniu zdarzeń gospodarczych. Wydaje się natomiast, że proponowane przepisy zmierzają w kierunku opodatkowania zdarzeń gospodarczych, co w konsekwencji może być źródłem ich systemowej niespójności z dotąd obowiązującymi regulacjami, powodując tym samym problemy z ich odpowiednim stosowaniem. Niewykluczone zatem, że wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, w projektowanym kształcie, wymagałoby przebudowania dotychczas obowiązującego systemu prawa podatkowego, generalnie poprzez odniesienie opodatkowania nie – jak dotąd – do zdarzeń prawnych, ale do zdarzeń gospodarczych. W przeciwnym razie zmianie uległaby rola aktu prawnego, który stałby się jedynie pewnym punktem wyjścia dla poszukiwań – często poza nim – rzeczywistości ekonomicznej, którą miał na względzie prawodawca. Wydaje się to być trudne do pogodzenia z obecną treścią istotnych fragmentów materialnego prawa podatkowego (np. wiele regulacji zamieszczonych w ustawach o podatkach dochodowych, ustawa o PCC itd.).

31.5.

Dla zrównoważenia efektu działania klauzuli, należy rozważyć dodanie przepisu zapewniającego przedsiębiorcy-podatnikowi możliwość wyboru konstrukcji zapewniających niższe opodatkowanie (dozwolona optymalizacja, swoboda minimalizacji opodatkowania – por. wyrok TK dotyczący art. 24b: *„Nie ma natomiast żadnych podstaw do przyjmowania zasady, w myśl której podatnik winien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa”*). Wywodzenie takiej możliwości tylko z przesłanek stosowania klauzuli, stanowi zbyt słabą przeciwwagę, dla potencjalnej pokusy stosowania klauzuli tam gdzie podatek nie został zapłacony w najwyższej, czy też najbardziej typowej, postulowanej przez organy podatkowe wysokości.

31.6.

Jak dotąd, prawem przysługującym każdemu podatnikowi, było osiąganie założonych celów gospodarczych, przy wykorzystaniu takich legalnych działań, które zapewniały minimalizację ciężarów podatkowych. Jak wynika z uzasadnienia do projektu zmiany ustawy, Ministerstwo Finansów nadal respektuje ten pogląd. Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może być szczególnie trudne do pogodzenia ze wskazanymi powyżej wartościami prawa podatkowego, jak również może istotnie ograniczyć prawo do wyboru korzystnych podatkowo form realizacji celów gospodarczych, po stronie podatników. W związku z tym, wydaje się, że zakres omawianych przepisów powinien w jak największym możliwym zakresie uwzględniać zasadę proporcjonalności. Mając to na względzie, należałoby rozważyć aby dyspozycja projektowanych przepisów odnosiła się jedynie do działań będących agresywnym unikaniem opodatkowania, których wyłącznym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych. Projektowane przepisy nie powinny uniemożliwiać realizacji celów gospodarczych w korzystny podatkowo sposób. Ponadto, z projektowanych przepisów powinna jasno wynikać granica pomiędzy zjawiskami uznawanymi za agresywne unikanie opodatkowania oraz dopuszczalnym planowaniem podatkowym (podkreślić należy,

że w treści uzasadnienia do projektowanych przepisów wyraźnie akceptowane jest takie planowanie podatkowe, jednak bez wskazania, w jaki sposób odróżnić je od działań nieakceptowalnych; brak choćby wskazówek ustawowych stworzy duży problem dla podatników).

31.7.

Projektodawca w uzasadnieniu projektu deklaruje swobodę wyboru formy działalności – wybór ten ma, podobnie jak korzystanie z ulg podatkowych – pozostać poza zakresem stosowania klauzuli. Jest to deklaracja zasługująca na aprobatę, tyle że nie znalazła ona odzwierciedlenia w projektowanych przepisach. Skoro możliwe było wyraźne „wyłączenie z konstrukcji” m.in. czynności z zakresu prawa rodzinnego i opiekuńczego, to analogicznie należałoby dokonać wyraźnego wyłączenia w zakresie wyboru formy działalności.

31.8.

Projektowane przepisy mogą budzić wątpliwości z punktu widzenia ich zgodności z Konstytucją RP, w szczególności z art. 217 Konstytucji RP. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że interpretacja tych zwrotów stanie się udziałem organu podatkowego, co z kolei może skutkować niewystarczającym poziomem przewidywalności podejmowanych rozstrzygnięć. Aby tego uniknąć, należałoby w pierwszej kolejności, przebudować przepisy o klauzuli tak, aby miały zastosowanie jedynie w odniesieniu do konstrukcji prawnych, które nie zmierzają do osiągnięcia jakichkolwiek celów gospodarczych, a wyłącznie korzyści podatkowych. Taka konstrukcja klauzuli pozwalałaby stosować tzw. regułę *annihilation only*, zgodnie z którą kwalifikacja danej konstrukcji prawnej za unikanie opodatkowania skutkowałaby jedynie eliminacją korzyści podatkowych osiągniętych wskutek zastosowania omawianej konstrukcji prawnej. Nie wiązałaby się natomiast z powstaniem jakiegokolwiek dodatkowego zobowiązania podatkowego odnoszonego do hipotetycznego zdarzenia gospodarczego. Jednocześnie czynności prawne dokonane przez podatnika w ramach zastosowanej konstrukcji (składające się na nią), pozostawałyby w mocy w świetle prawa cywilnego, a zarazem wywoływałyby charakterystyczne dla nich skutki podatkowe (z pominięciem jednak korzyści podatkowej wynikającej z zastosowania konstrukcji prawnej). Taki kształt klauzuli zapewniłby znacznie większy stopień przewidywalności podejmowanych na jej gruncie rozstrzygnięć niż obecny projekt, bowiem wykluczałby możliwość nakładania opodatkowania w odniesieniu do konstrukcji prawnych, których podatnik nie zrealizował, a które organ podatkowy uznał za typowe i przypisał podatnikowi (co jest rozwiązaniem, które budzi wątpliwości odnośnie zgodności z Konstytucją RP). Realizacja powyższego postulatu w dużym stopniu pozwoliłaby na zbliżenie projektowanych przepisów do standardu konstytucyjnego.

32. Zamiar, cel i istota (art. 119a).

Zgodnie z projektowanym przepisem art. 119a unikanie opodatkowania jest działaniem zamierzonym. Tym samym, dwie identyczne sytuacje mogą być oceniane różnie ze względu na element subiektywny, jakim jest zamiar podatnika (a zatem określony stan psychiczny), co może budzić wątpliwości chociażby w zakresie sposobu i skuteczności dowodzenia omawianej okoliczności. Zamiar jest ściśle związany ze sferą psychiczną czynności wykonywanych przez podatnika. Jeżeli o przypisaniu podatnikowi zamiaru unikania opodatkowania mają decydować pewne okoliczności obiektywnie weryfikowalne, to powinno to znaleźć odzwierciedlenie w przepisie, który wskazywałby w jakich okolicznościach przyjmuje się, że podatnik miał zamiar unikać opodatkowania.

Przepis przewiduje, że unikaniem opodatkowania jest osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z „celem i istotą” przepisów prawa podatkowego. Mając na uwadze, że polskie

akty prawne nie zawierają preambuły, a uzasadnienia do projektów aktów prawnych, w przeciwieństwie do samego aktu prawnego, nie są przedmiotem procesu legislacyjnego (a zatem założenia projektodawcy nie podlegają weryfikacji i ewentualnej korekcie organów prawodawczych) postuluje się wskazanie w treści projektowanych przepisów, w jaki sposób należałoby ustalać „cel i istotę przepisów”.

Unikaniem opodatkowania ma być czynność, której „głównym” celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Taki sposób sformułowania omawianego przepisu może sugerować, że konieczne jest porównywanie, czy też przypisanie wag korzyści podatkowej oraz innym celom zrealizowanym przez podatnika poprzez dokonanie określonej czynności. To z kolei powodowałoby szereg trudności praktycznych, zważywszy że uzyskanie zamierzonych celów gospodarczych często związane jest z osiągnięciem korzyści trudnej do skwantyfikowania. Tym samym porównywanie korzyści podatkowej oraz innych korzyści mogłoby okazać się niemożliwe do przeprowadzenia. Wątpliwości tych można uniknąć poprzez zastąpienie słowa „głównym” słowem „wyłącznym”. Wprowadzenie takiej zmiany oznaczałoby, że zniknie szereg wątpliwości związanych z projektem – skoro unikaniem opodatkowania byłoby działanie zmierzające wyłącznie do uzyskania korzyści podatkowej, to nie istniałoby niebezpieczeństwo, że kwestionowane będą działania podatników, zmierzające do realizacji jakiegoś celu gospodarczego, lecz w świetle oceny organów „nieadekwatne” czy też takie, które nie są „najbardziej odpowiednie” (vide uwagi poniżej) – ponieważ konstrukcja prawna, która będzie zmierzać wyłącznie do uzyskania korzyści podatkowej ze swej natury nie może być „adekwatna” czy „najbardziej odpowiednia” do realizacji zdarzenia gospodarczego (bo żadnego zdarzenia gospodarczego nie realizuje). W przeciwnym wypadku wątpliwości co do tego, czy projektowana regulacja spełnia wymogi konstytucyjne (należyta dookreśloność, konieczna w regulacjach podatkowych) są nie do uniknięcia.

33. Wyłączenia (art. 119b § 3).

Według tego przepisu „z konstrukcji prawnej wyłącza się” m.in. czynności z zakresu prawa rodzinnego i opiekuńczego oraz spadkobrania. Jak należy sądzić intencją było wyłączenie tego rodzaju czynności od zarzutu, że stanowią one element unikania opodatkowania. Dla osiągnięcia tego celu właściwym rozwiązaniem legislacyjnym wydaje się wprowadzenie zastrzeżenia, że czynności wymienione w art. 119b § 3 uznaje się „z urzędu” za typowe konstrukcje prawne, ewentualnie zastrzeżenie w art. 119f, że te czynności w żadnym razie nie mogą być „pominięte”.

Pozostawienie omawianego przepisu w aktualnej wersji rodzi wątpliwość co należy zrobić, gdy np. podatnik, w ramach sztucznej konstrukcji prawnej, sprzedał nieruchomość, którą wcześniej nabył w drodze spadkobrania. Prawdopodobnie nie jest celem projektodawcy, aby „wyłączenie z konstrukcji prawnej” polegało na przyjęciu, że podatnik w ogóle nie nabył tej nieruchomości, w konsekwencji nie mógł jej sprzedać, a zatem cenę sprzedaży uzyskał pod tytułem darmym (?), a tak właśnie można byłoby literalnie rozumieć omawiany przepis.

34. Przeciwdziałanie agresywnemu planowaniu podatkowemu (art. 119c § 1).

Z uzasadnienia do projektu ustawy wynika, że celem wprowadzanych zmian jest wdrożenie zaleceń Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego.

Zgodnie z Zaleceniami, aby przeciwdziałać praktykom agresywnego planowania podatkowego, które wykraczają poza zakres szczególnych przepisów państw członkowskich dotyczących zapobiegania unikaniu opodatkowania państwa członkowskie powinny przyjąć ogólną zasadę dotyczącą zwalczania nadużyć. Zgodnie z pkt. 4.2 Zaleceń w celu realizacji powyższego zachęca się państwa członkowskie do wprowadzenia do ich przepisów

krajowych klauzuli o następującym brzmieniu: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”.

W dalszej części Zaleceń (pkt 4.4) czytamy, że w celu osiągnięcia celu wskazanego powyżej, „uzgodnienie lub szereg uzgodnień są sztuczne, jeśli nie posiadają treści ekonomicznej. Przy ustalaniu, czy uzgodnienie lub szereg uzgodnień są sztuczne, organy krajowe proszone są o rozważenie, czy dotyczą one co najmniej jednej z poniższych sytuacji:

- a) charakterystyka prawna poszczególnych etapów, z jakich składa się uzgodnienie, jest niespójna z istotą prawną tego uzgodnienia jako całości;
- b) uzgodnienie lub szereg uzgodnień są przeprowadzane w sposób, który nie byłby zwykle stosowany w ramach działalności gospodarczej uznawanej za racjonalną;
- c) uzgodnienie lub szereg uzgodnień zawiera elementy, których skutkiem jest wzajemne kompensowanie lub anulowanie tych elementów;
- d) zawarte transakcje mają charakter okřężny;
- e) uzgodnienie lub szereg uzgodnień prowadzi do znaczącej korzyści podatkowej, która jednak nie ma odzwierciedlenia w ryzyku gospodarczym podejmowanym przez podatnika ani w jego przepływach pieniężnych;
- f) oczekiwany zysk przed opodatkowaniem jest nieznaczny w porównaniu z kwotą oczekiwanej korzyści podatkowej.”

W Zaleceniach łatwo dostrzec, że Komisja Europejska każdorazowo odwołuje się do obiektywnych kryteriów, nie sięgając przy tym po wskaźniki o charakterze subiektywnym.

Projektodawca, opierając się na zaleceniach KE, wprowadził w przepisach o klauzuli szereg definicji mających ją opisywać. Pojęcia te, z uwagi na użyte w nich zbyt ogólne sformułowania, nie spełniają kryteriów określoności, co dotyczy zwłaszcza definicji sztucznej konstrukcji prawnej wprowadzonej w art. 119c. Projektodawca zdecydował się dodać – w stosunku do tego co proponowała w swoich zaleceniach KE – pojęcie konstrukcji „nadmiernie zawiłej”, przejawiającej się – w świetle proponowanych przepisów – w: a) dzieleniu jednego zdarzenia lub łączeniu różnych zdarzeń lub b) realizowaniu konstrukcji przez podmioty pośredniczące, lub c) występowaniu w konstrukcji elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem konstrukcji prawnej, lub d) występowaniu w konstrukcji elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących.

Tak skonstruowana definicja „sztucznej konstrukcji prawnej” może prowadzić do wniosku, że w zasadzie każda konstrukcja prawna spełni warunki uznania jej za zawiłą. Pojęcie to ma charakter subiektywny, ponieważ to, czy dana konstrukcja powinna zostać uznana za zawiłą czy też nie, podlega ocenie organu podatkowego (czyli w praktyce konkretnych osób ją oceniających). W świetle Zaleceń Komisji Europejskiej, od tej regulacji należy wymagać wyłącznie obiektywnych wskaźników. Postulujemy w związku z tym:

- i. usunięcie odwołania w definicji sztucznej konstrukcji prawnej do określenia „nadmiernie zawiła” zaproponowanego w projektowanym art. 119c pkt 1;
- ii. szersze skorzystanie z Zaleceń Komisji Europejskiej (w tym w odniesieniu do definicji sztucznej konstrukcji prawnej z pkt 4.4.) – zgodnie z założeniami Projektodawcy.

Ponadto słowo „sztuczna”, oznaczające w języku polskim „niezgodna z naturą, będąca imitacją” nie oddaje istoty wprowadzanej regulacji. Słowo to nie zawiera w sobie ładunku pejoratywnego, a tymczasem chodzi tu o opisanie sytuacji, w której w istocie rzeczy ma miejsce zastosowanie konstrukcji prawnej mającej na celu wprowadzenie w błąd, konstrukcji zafałszowanej, iluzorycznej, pozorowanej, fikcyjnej, opacznej, rzekomej itp. Wydaje się, że warto byłoby podjąć próbę poszukania określenia, które precyzyjniej oddawałoby istotę tej regulacji. Wątpliwość budzi też zdefiniowanie pojęcia unikania opodatkowania jako zastosowanie sztucznej konstrukcji prawnej „przez podmiot tworzący lub współtworzący” ową sztuczną konstrukcję. Mając na względzie fakt, że konstrukcja prawna została w projekcie zdefiniowana jako czynność prawna lub zespół takich czynności, to nie wydaje się aby prawidłowe było używanie w odniesieniu do tego rodzaju działań określenia „podmiot tworzący lub współtworzący”. Czynności prawne są dokonywane a nie tworzone. Można ewentualnie mówić o „tworzeniu lub współtworzeniu” określonej koncepcji lub strategii dokonywania czynności prawnych.

35. Przesłanka sztuczności (art. 119c § 1 pkt 1 lit. b).

Przesłanka sztuczności, jaką jest realizowanie konstrukcji przez podmioty pośredniczące, nie przystaje do współczesnych realiów gospodarczych. Doszukiwanie się „sztuczności” w fakcie występowania w stosunkach gospodarczych „podmiotów pośredniczących” jest nieporozumieniem. Projektodawcy chodzi prawdopodobnie o „zbyt długi” łańcuch produkcji i dystrybucji, nieadekwatny do rodzaju transakcji, ale w takim razie wystarczająca byłaby przesłanka sformułowana w art. 119c § 1 pkt 2 lit. c.

36. Brak treści ekonomicznej (art. 119c § 1 pkt 2 oraz § 2).

Trudno oprzeć się wrażeniu, że początkowa część pkt 2: „nie ma treści ekonomicznej” pełni funkcję czysto techniczną w konstrukcji przepisu (wyliczenie a – c musi się od czegoś zaczynać) i jest pozbawiona treści prawnej, jako że cała treść tego przepisu zawarta jest w lit. a) – c) oraz w tiret. Czynność prawna z natury nie ma treści ekonomicznej tylko treść prawną. Skoro nie ma lepszego pomysłu na rozpoczęcie pkt 2, należy zacząć od: „spełnia jeden z warunków:” i w lit. a) – c) zamiast imiesłowów użyć czasowników w odpowiedniej formie.

W końcowym tiret zastrzeżenie „zgodnie z prawem” wynika – jak należy sądzić – z uwagi zawartej w opinii Rady Legislacyjnej, zgodnie z którą celem gospodarczym każdego przedsiębiorcy jest maksymalizacja zysku, co wiąże się z minimalizacją podatków; zastrzeżenie „zgodnie z prawem” nie niesie jednak ze sobą treści będącej odpowiedzią na tę uwagę, a może rodzić wątpliwość, czy np. powodem do uznania konstrukcji prawnej za sztuczną może być to, że jej elementem jest np. niedozwolona reklama porównawcza albo naruszenie jakichkolwiek innych przepisów niemających żadnego wpływu na wymiar podatku?

Projektowane przepisy (art. 119c, 119d) zakładają, że istnieje wzorzec racjonalnie („rozsądnie”) działającego podmiotu, natomiast nie wskazują, jakie cechy w/w podmiot miałby posiadać i na podstawie jakich kryteriów i przesłanek wartościujących należałoby jego status determinować.

Przepis posługuje się pojęciem konstrukcji prawnych „adekwatnych/nieadekwatnych” do realizacji zdarzenia gospodarczego, jednocześnie nie wskazując, co należy przez tę adekwatność rozumieć oraz w jaki sposób oceniać poziom adekwatności. Brak w omawianym zakresie należałoby uzupełnić. Niemniej należy wskazać, że rzeczywistość gospodarcza nie podlega typizacji i w związku z tym przypisywanie do określonych zdarzeń gospodarczych konstrukcji, które są do nich adekwatne, może w praktyce budzić wiele wątpliwości.

Dodatkowo, w świetle poczynionych wcześniej uwag, zasadne wydaje się takie zdefiniowanie „adekwatności”, aby było możliwe zrealizowanie celów gospodarczych w sposób podatkowo najkorzystniejszy z możliwych. Podobne uwagi można odnieść do pojęcia „najbardziej odpowiedniej” konstrukcji prawnej (art. 119d).

37. Konstrukcja typowa czy właściwa (art. 119d).

Przyjęty termin „typowa” na określenie konstrukcji prawnej wydaje się niefortunny. Należy zgodzić się z Radą Legislacyjną, która w swej opinii sugerowała zastąpienie go terminem „właściwa”.

Zastrzeżenia budzi też sformułowanie „najbardziej odpowiednia” w stosunku do konstrukcji prawnej, zamiast po prostu „odpowiednia”. Stopniowanie „odpowiedniości” konstrukcji typowych, których co do zasady może być kilka (vide art. 119c § 2) stoi w sprzeczności z zasadą swobody minimalizacji opodatkowania. Niezależnie od tego takie „stopniowanie” czyni podział konstrukcji na typowe i sztuczne niedychotomicznym: pozostawia „trzecią kategorię” konstrukcji nie sztucznych ale i nie typowych. Zupełnie nieczytelne jest kryterium, na podstawie którego czynność należałoby uznać za „najbardziej” odpowiednią. Wyjaśnienia wymagałoby również to, czym różni się konstrukcja prawna „odpowiednia” (art. 119d) od konstrukcji „adekwatnej” (art. 119c).

38. Próg zastosowania klauzuli (art. 119e § 1).

Za kontrowersyjną Rada uważa progową wartość zastosowania klauzuli. Wątpliwości budzi tak wysokość kwoty, jak i sam sposób ujęcia progu kwotowego (a nie np. procentowego w relacji do EBIT).

Sposób zdefiniowania „znaczej korzyści” też nasuwa pewne wątpliwości, które wiążą się z całością konstrukcji klauzuli. Art. 119e § 1 miałby dotyczyć skutków jednej operacji, a dopiero § 2 sytuacji seryjnego działania. Gdyby rozumieć § 1 w oderwaniu od § 2 to wynikałoby z niego, że bierze się pod uwagę wszystkie operacje za rok podatkowy. Wtedy jednak § 2 traciłby sens. Wniosek z tego taki, że w § 1 należałoby to wprost napisać, że dotyczy jednej operacji. W § 2 mowa jest o sztucznych konstrukcjach dotyczących tych samych zdarzeń. Wydaje się, że powinna być mowa co najwyżej o „takich samych” lub „identycznych” zdarzeniach. To samo zdarzenie nie może zaistnieć dwa razy.

Rodzi się kolejne pytanie, czy klauzula może znaleźć zastosowanie do operacji gospodarczych, które są „zdekoncentrowane”, czyli takich, w których kontrahentem podatnika, który organizuje operację, jest duże grono np. drobnych nabywców jego usług, lub wręcz konsumentów? Wydaje się, że klauzula powinna znaleźć zastosowanie do takich przypadków, chociaż odnosi się wrażenie, że prawodawca zakładał, iż do sztucznej konstrukcji prawnej zawsze będzie dochodziło między konkretnymi (nielicznymi) podatnikami w odniesieniu do dużych transakcji, a nie na zasadzie masowego wykorzystywania określonego modelu w transakcjach o charakterze masowym. W świetle obecnego brzmienia § 2 nie dałoby się zwalczać operacji „masowych”, gdyż trzeba byłoby zsumować efekty „tych samych zdarzeń”, a przecież transakcja z każdym konsumentem nie będzie „tym samym”, a tylko takim samym zdarzeniem.

39. Konstrukcje typowe i sztuczne (art. 119f).

Przepis art. 119f § 1 nakazuje organowi podatkowemu, przy opodatkowaniu odnosić się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej a pomijać konstrukcje sztuczne. Przepis, jak się zdaje, nie uwzględnia założenia, że konstrukcje uznane za sztuczne są oparte właśnie na zdarzeniach rzeczywistych natomiast konstrukcja „typowa” jest w istocie sztuczną, bo niezaistniałą a postulowaną przez organ podatkowy w danych

okolicznościach wyłącznie dla celów podatkowych. Dla opodatkowania zdarzeń rzeczywistych wystarczające są przepisy obowiązującego art. 199a Ordynacji podatkowej i przepisy prawa materialnego.

Sformułowanie art. 119f nakazujące odniesienie się do zdarzeń rzeczywistych, jest niespójne logicznie. Przepis ten pozostawia także organowi podatkowemu duże pole interpretacji. Czynności, które można uznać za typowe, może być wiele i mogą one powodować różne skutki podatkowe. W razie zastosowania opodatkowania konstrukcji typowej, powinna być ona jak najbliższa rzeczywistym zdarzeniom gospodarczym (choć z założenia będzie to opodatkowanie zdarzeń niezaistniałych) oraz powodować jak najmniejszą dolegliwość dla podatnika, bo przecież „rozsądnie działający podmiot” nie wybrałby najwyższego możliwego opodatkowania.

Art. 119f używa również czasownikowych zwrotów niedookreślonych, które na pierwszy rzut oka nie rażą aż tak jak sztuczna i typowa konstrukcja prawna, ale stwarzają równie wielkie pole do prawotwórstwa:

- „odnosić się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej”;
- „pomijać sztuczne konstrukcje prawne”.

Powstaje pytanie, na czym ma polegać „odnoszenie się” do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i typowej konstrukcji prawnej i „pomijanie” konstrukcji sztucznej? Jeśli chodzi o ustalenie fikcji prawnej, w myśl której uznaje się, że podatnik nie dokonał czynności prawnej sklasyfikowanej jako konstrukcja sztuczna i dokonał czynności typowej, to należy to wyrazić w przepisie.

Nakaz „odniesienia się” do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych stanowi ponadto *superfluum* i to w sferze prawa procesowego a nie materialnego. Ustalenie lub określenie podatku w decyzji (a tylko w takim przypadku klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma zastosowanie – art. 119f § 2) musi opierać się na dokładnym wyjaśnieniu stanu faktycznego (zasada prawdy obiektywnej – art. 122).

Celowe – z punktu widzenia funkcji art. 119f – jest jedynie „odnoszenie się” (z powyższym zastrzeżeniem) do typowej konstrukcji prawnej w miejsce „pomijanej” konstrukcji sztucznej. Tu pojawia się jednak pytanie, do której typowej konstrukcji prawnej należy się „odnieść” i kto ma o tym decydować? Projektodawca wyraźnie wprowadził zauważa, że „adekwatne mogą być różne rodzaje konstrukcji prawnych”, ale dla potrzeb wymiaru podatku na podstawie art. 119f konstatacja ta jest nieprzydatna, ponieważ przepis ten jej nie zawiera. Znajduje się ona w art. 119c § 2 definiującym sztuczną konstrukcję prawną i stanowi negatywną przesłankę uznania jej za „nieadekwatną” a w konsekwencji pozbawioną treści ekonomicznej (czyli sztuczną). Jedyna „korzyść”, jaką podatnikowi daje art. 119c § 2, polega na tym, że *de facto* zawęża on pojęcie sztucznej konstrukcji prawnej w ten sposób, że wyłącza możliwość przeciwstawiania jej „jedynie słusznej” konstrukcji, ocenionej jako „najbardziej adekwatna”, nakazując uznanie, że może istnieć wiele konstrukcji adekwatnych. Nie ma jednak podstaw wynikających z wykładni językowej czy systemowej, aby treść art. 119c § 2 uznać za dyrektywę wyboru przez organ podatkowy „typowej” konstrukcji prawnej będącej punktem odniesienia przy wymiarze podatku na podstawie art. 119f. Art. 119f nakazuje odnieść się do konstrukcji typowej, ale nie wskazuje, do której z wielu typowych dla danego zdarzenia gospodarczego. Istnieje jedynie celowościowe uzasadnienie dla twierdzenia, że stosując art. 119f organ podatkowy powinien, spośród wszystkich wchodzących w grę typowych konstrukcji prawnych odnieść się do tej, która

skutkuje najniższym z możliwych obciążeniem podatkowym (vide zasada dozwolonej optymalizacji, która jednak nie jest jednoznacznie sformułowana w projekcie).

Przepis art. 119f posługuje się kategoriami uzasadnienia gospodarczego, ekonomicznego oraz biznesowego danej konstrukcji prawnej, natomiast nie wskazuje, jakie są różnice pomiędzy tymi kategoriami, które wydają się być pojęciami, jeśli nie synonimicznymi, to przynajmniej bliskoznacznymi. Postulowane jest ujednolicenie terminologii bądź zdefiniowanie w/w terminów (jeżeli należy nadawać im odmienne znaczenie).

40. Relacja GAAR – SAAR (art. 119g § 1).

Przepis art. 119g, zgodnie z którym projektowane przepisy stosuje się, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego nie pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, jest nieprawidłowo sformułowany. Powinien on potwierdzać relację pomiędzy klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania a szczególnymi przepisami mającymi na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania (tzw. SAAR), w myśl zasady „przepis szczególny uchyla zastosowanie przepisu ogólnego”. Zagadnienia objęte zakresem normowania SAAR powinny być wyłączone z dyspozycji GAAR (w innym przypadku powstaje wątpliwość po co w ogóle istnieje przepis szczególny). Przyjęcie odmiennego stanowiska oznaczałoby akceptację założenia, że SAAR zawierają luki prawne, a GAAR ma na celu ich „łatanie” (czyli *de facto* dopuszczałoby prawotwórczą działalność organów podatkowych). W związku z tym, omawiany przepis powinien stanowić, że przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się w zakresie, w jakim inne (szczegółowe) przepisy mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania są właściwe.

41. Wyłączenie zastosowania klauzuli do podatków lokalnych (art. 119g § 2).

Rada wskazała, że jeśli klauzula miałaby zostać wprowadzona, niezrozumiałe byłoby wyłączenie jej zastosowania wobec podatków lokalnych, a w szczególności wobec podatku od nieruchomości. Podatek ten stanowi istotne obciążenie dla niektórych przedsiębiorców, co skłania do podejmowania działań optymalizacyjnych.

42. Opinie zabezpieczające.

Opinie zabezpieczające wydają się potrzebnym narzędziem informacji i zabezpieczenia się podatnika przed zastosowaniem klauzuli, jednak w praktyce ich rola może nie być znacząca.

W oparciu o obecną praktykę dotyczącą interpretacji indywidualnych i rozpatrywania tych spraw przez sądy, bardzo realnym jest scenariusz, gdy po wystąpieniu o opinię, co do konstrukcji budzącej wątpliwości podatnik uzyska opinię negatywną (prawdę mówiąc trudno znaleźć istotny powód, dla którego, gdy sprawa nie jest absolutnie oczywista, Minister miałby wydać opinię pozytywną dla podatnika). Sprawa trafi do sądu administracyjnego, gdzie postępowanie w pierwszej i drugiej instancji będzie się toczyć 2 – 2,5 roku i po ok. 3 latach można będzie uzyskać ostateczne stanowisko, którego przydatność jest już często niewielka.

Należałby raz jeszcze przemyśleć formułę opinii, i być może zapewnić np. bardziej aktywny udział strony (być może forma negocjacji), tak by miała ona szansę być efektem kompromisu między podatnikiem a organem, co zwiększałoby szansę na jej respektowanie, bez potrzeby długiego postępowania sądowego.

W obecnej wersji znaczenie gwarancyjne opinii zabezpieczającej będzie niewielkie. Zaproponowana cena, czas trwania postępowania w sprawie wydania opinii, a przede wszystkim zakres danych koniecznych do przedstawienia Ministrowi Finansów, to czynniki

dyskwalifikujące ten instrument. Jest to raczej skuteczne narzędzie dla pozyskanie przez organ podatkowy wiedzy na temat różnych konstrukcji biznesowych, tyle że za dostarczenie tej wiedzy podatnik musi zapłacić wysoką cenę, nie mówiąc o tym, że wniosek o opinię zabezpieczającą jest swoistym samooskarżeniem.

Treść art. 119i zdaje się sugerować, że unikanie opodatkowania za pomocą transakcji „masowych” nie jest objęte zakresem klauzuli. Nie można bowiem w takiej sytuacji wystąpić o opinię zabezpieczającą, ponieważ nie jest możliwe podanie „podmiotów tworzących lub współtworzących” konstrukcję.

Problem opinii milczących (art. 119k § 2) jest „akademicki”. Jest mało prawdopodobne dopuszczenie do „wydania” opinii milczących, podobnie jak nie ma milczących interpretacji prawa podatkowego.

Nie jest zrozumiałe, dlaczego zmiana opinii miałaby być możliwa tylko w sytuacji sprzeczności z orzecznictwem TK lub orzecznictwem TS UE. Po pierwsze, to byłyby rzadkie wypadki. Po drugie – oznacza to konieczność oczekiwania całymi latami na możliwość zmiany opinii, a więc akceptację „bezprawia”. Kryterium zmiany powinna być zawsze sprzeczność z prawem, jej „dowodem” może być sprzeczność z orzecznictwem TK, TS UE lub po prostu polskich sądów. W obecnej wersji przepisów podmiotowi A, który otrzymał korzystną opinię, nie można byłoby jej zmienić przez wiele lat, mimo, że podmiot B, występujący w sprawie identycznej konstrukcji otrzymałby opinię negatywną, ponieważ w tym czasie ukształtowałaby się linia orzecznicza w myśl której konstrukcja ta byłaby już unikaniem opodatkowania.

Różnicowanie ceny za opinię stanowi niepotrzebną komplikację systemu.

43. Rada do Spraw Unikania Opodatkowania (art. 119p - 119t).

Rada do Spraw Unikania Opodatkowania ma być złożona ze znawców prawa podatkowego, ale głównie z teoretyków, jeśli chodzi o sprawy gospodarcze. Skład Rady proponowany w projekcie budzi wątpliwości z punktu widzenia konieczności wypowiedziania się, co do sztuczności konstrukcji przyjętej przez podatnika lub jej typowości dla realizacji celu gospodarczego. Zakłada to dogłębną wiedzę w zakresie międzynarodowej praktyki rynkowej w jej najbardziej zaawansowanym kształcie oraz oceny gospodarczej racjonalności (z uwzględnieniem rozwiązań innowacyjnych oraz obciążonych ryzykiem gospodarczym) podejmowanych przez podatników działań. Należałoby rozważyć ujęcie w składzie Rady osób znających praktykę rynkową i doświadczonych w podejmowaniu rzeczywistych decyzji gospodarczych.

44. Postulat modyfikacji art. 306e.

Wprowadzeniu klauzuli powinno jednak towarzyszyć wprowadzenie przepisów zapobiegających oraz usuwających skutki coraz bardziej powszechnego naruszania prawa przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej takie jak skarga sądowa i system pieniężnego zadośćuczynienia.

Spośród bardziej szczegółowych rozwiązań gwarancyjnych należy rozważyć nowelizację art. 306e w takim kierunku, aby w zaświadczeniu o tzw. niezaleganiu nie podawać informacji o toczącym się postępowaniu z wykorzystaniem klauzuli aż do czasu prawomocnego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd.

45. Klauzula – przepisy przejściowe.

Zgodnie z art. 18 projektu ustawy, przepisy art. 1 pkt 93 w zakresie art. 119a – art.119g Ordynacji podatkowej stosuje się do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia 1 stycznia 2016 r.

Przyjęcie takiego rozwiązania nie tylko nie uwzględnia uwag zgłoszonych w trakcie konsultacji (wskazujących na niebezpieczeństwo działania klauzuli wstecz), jak również nie gwarantuje zgodności przepisów z zasadą niedziałania prawa wstecz. Przepis przejściowy odnosi się wprawdzie do zobowiązań podatkowych powstałych po 1 stycznia 2016 r., jednak z uwagi na charakter klauzuli, ocenia ona nie tyle zobowiązania podatkowe co konstrukcje prawne. W rzeczywistości zatem przy takim brzmieniu przepisu przejściowego klauzula będzie się odnosić do czynności podjętych przez podatników przed wprowadzeniem jej w życie a co do których zobowiązanie podatkowe powstało już po jej wprowadzeniu.

Stosowanie klauzuli wyłącznie do oceny zdarzeń, czynności, transakcji, konstrukcji mających miejsce po jej wejściu w życie jest akceptowane w praktyce ogólnoswiatowej; zostało przykładowo wprowadzone w Irlandii, gdzie przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do transakcji zawartych po 25 stycznia 1989 r., czyli po dniu wejścia w życie klauzuli.

Powyższe w praktyce może oznaczać z perspektywy wielu przedsiębiorstw niepewność co do skutków podatkowych podjętych przez nich działań, które wpływają na wysokość zobowiązania podatkowego, a w konsekwencji na paraliż decyzyjny. Naturalnym jest, że powzięte przez podatników czynności/konstrukcje prawne wpływają na zobowiązania podatkowe powstałe w latach późniejszych. W konsekwencji, istnieje ryzyko, że transakcje i rozwiązania przyjęte przez podatników przed wejściem w życie klauzuli, a które będą miały skutek również w 2016 r. i w latach następnych, mogą zostać objęte działaniem klauzuli o unikaniu opodatkowania. Jako przykłady takich sytuacji wskazywano:

- a) wytworzenie/nabycie przed kilku laty środka trwałego, od którego dokonuje się odpisów amortyzacyjnych po 1 stycznia 2016 r.,
- b) ustalenie historycznie modelu opłat licencyjnych, w oparciu o który opłaty te będą ponoszone jeszcze przez następne kilka lat, w tym po 1 stycznia 2016 r.,
- c) ujmowanie jako kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie towarów i usług poniesionych przed 1 stycznia 2016 r., a których zaliczenie w koszty uzyskania przychodu nastąpi już po 1 stycznia 2016 r.,
- d) obniżenie kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem towarów i usług, które miało miejsce przed 1 stycznia 2016 r. a w związku z którymi odliczenie podatku naliczonego może nastąpić po 1 stycznia 2016 r.

Oznacza to, że podejmowane przez podatników czynności w przeszłości (zgodnie z obowiązującymi przepisami), będą podlegały ocenie przez pryzmat kryteriów nieznanymi podatnikom w chwili ich podejmowania. Zastosowanie klauzuli do takich czynności nie jest dopuszczalne w świetle reguły niedziałania prawa wstecz, bowiem reguła ta zakazuje stosowania nowo ustanowionych norm do sytuacji zaistniałych przed ich wejściem w życie.

W celu usunięcia wątpliwości co do możliwego działania prawa wstecz, należy zmienić brzmienie przepisu art. 18 projektu ustawy na: „Przepisy art. 1 pkt 93 stosuje się do konstrukcji prawnych powstałych po dniu 1 stycznia 2016 r.” Byłoby to rozwiązanie w minimalnym chociaż stopniu chroniące podatników. Ponadto, biorąc pod uwagę wątpliwości co do zgodności tego typu regulacji z Konstytucją, należy rozważyć wydłużenie

okresu *vacatio legis*, co umożliwiłoby weryfikację, czy projektowane przepisy są, czy też nie są zgodne z Konstytucją, jeszcze zanim zaczną obowiązywać.

Alternatywnie można rozstrzygnąć o tzw. interesach w toku. Można więc wprowadzić okres karencji na stosowanie przepisów o unikaniu opodatkowania w sytuacji, gdy konstrukcja prawna została „wiążąco i bezwarunkowo” (szczegółowa formuła to kwestia do dyskusji) stworzona przed wejściem w życie przepisów. Ten okres karencji można wyznaczyć na 2-3 lata. Można zastanowić się nad uzależnieniem go od okresu istnienia spornej konstrukcji przed wejściem w życie przepisów. Np. gdy istnieje do roku, to okres karencji wynosiłby rok, gdy ponad rok, to 2-3 lata. Powinno to rozwiązać dość naturalne obawy MF przed „konserwowaniem” różnych rozwiązań służących do unikania opodatkowania.

Przewodniczący Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

(-) prof. dr hab. Bogumił Brzeziński