

Warszawa, 21 października 2014 r.  
KL/686/294/PP/2014

Pani  
**Ewa Kopacz**  
Prezes Rady Ministrów



Z zadowoleniem i nadzieją przyjęliśmy wiadomość, że problem obowiązującego w Polsce prawa podatkowego, jako bariery dla wzrostu przedsiębiorczości dostrzegła również Pani Premier i zobowiązała właściwych ministrów do niezwłocznego przedstawienia założeń nowego prawa gospodarczego oraz nowej ordynacji podatkowej. Projekty te mają uwzględniać oczekiwania przedsiębiorców oraz służyć rozwojowi przedsiębiorczości i gospodarki.

Niestety, deklaracje złożone przez Panią Premier w trakcie expose stoją w sprzeczności z działaniami prowadzonymi przez Ministra Finansów. Przedstawiona kilka miesięcy temu, rządowa nowelizacja Ordynacji podatkowej zawiera propozycję wprowadzenia tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego, która zdecydowanie nie jest przykładem tworzenia prawa „z myślą o 99 proc. uczciwych podatników”. Procedowana Ordynacja posłuży do ścigania przedsiębiorców oraz wpłynie na zwiększenie obciążeń podatkowych. W projekcie zaproponowano przepisy, które z jednej strony pozwolą sankcjonować działania biznesowe podejmowane przez podatnika, a z drugiej ograniczają prawo do uzyskiwania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Nowe regulacje będą miały negatywny wpływ na rozwój i finanse przedsiębiorców oraz doprowadzą do znacznego pogorszenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej.

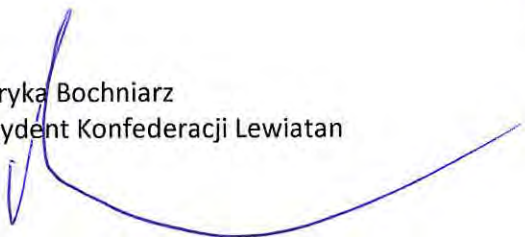

Podczas procesu konsultacji społecznych, wskazywaliśmy na potrzebę dogłębnej analizy potencjalnych skutków dla podatników proponowanych przepisów, łącznie z odwołaniem się do praktyk światowych. Wskazywaliśmy na konieczność zachowania standardów regulacji, które ochronią uczciwych podatników świadomie kierujących swoimi interesami podatkowymi. W naszej ocenie, obecny kształt klauzuli zaproponowany w projekcie ustawy z dnia 26 września 2014 r., uwzględniający jedynie niewielką część uwag zgłoszonych przez środowisko przedsiębiorców, nadal nie spełnia oczekiwanych standardów szczegółowości i kompletności, przez co stanowi zagrożenie nie tylko dla firm uchylających się od opodatkowania, ale wszystkich podatników, w tym również tych z sektora małych i średnich przedsiębiorców.

W związku z powyższym pragnę przekazać opinię przedsiębiorców do projektu ordynacji z dnia 26 września br., w której wskazujemy na konieczność odstąpienia od niektórych zmian oraz modyfikacji innych, w taki sposób, aby projektowane rozwiązania nie utrudniły i zahamowały rozwoju polskich przedsiębiorców.

W naszej ocenie obecny kształt nowelizacji spowoduje regres w relacjach pomiędzy administracją podatkową a podatnikami. Stanowi wyraz braku zaufania Państwa do obywatela i ugruntowuje twierdzenie, że władza publiczna nie jest, i nie chce być przyjazna dla przedsiębiorców.

Oprócz zastrzeżeń o charakterze normatywnym przepis wprowadzający klauzulę obejścia prawa budzi wątpliwości konstytucyjne. Wskazuje na nie m.in. Rządowe Centrum Legislacji w piśmie z dnia 1 sierpnia 2014 r. do projektu ustawy z dnia 9 lipca 2014 r. Zdaniem RCL „*przedłożony projekt ustawy, w zakresie regulacji klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, nie ustanawia gwarancji pozwalających na stwierdzenie, iż tezy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03, zostały w pełni właściwie zrealizowane*”.

Niekonstytucyjność projektowanych przepisów, w tym w szczególności przepisu przejściowego nadającego klauzuli wsteczną moc obowiązywania, podkreślają wybitni przedstawiciele doktryny prawa podatkowego. W załączeniu do niniejszego listu przekazuję opinię o konstytucyjności regulacji wprowadzających do polskiego porządku prawnego klauzulę o unikaniu opodatkowania przygotowaną przez prof. zw. dr hab. Bogusława Banaszaka, specjalistę prawa konstytucyjnego.



Henryka Bochniarz  
Prezydent Konfederacji Lewiatan



**Uwagi do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r. w części dotyczącej zmian w ustawie Ordynacja podatkowa (poprzednie wersje projektu z dnia 5 września i 9 lipca 2014 r.).**

### **1. Istotna korzyść podatkowa – wprowadzenie progu kwotowego**

W projekcie ustawy z 26 września 2014 r. uzupełniono definicję pojęcia „znaczną korzyść podatkową” poprzez wskazanie progu kwotowego, powyżej którego stosowna będzie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania. Próg ten został ustalony w wysokości 50 tys. zł za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

Zgodnie z projektowanym art. 119e §1 Ordynacji podatkowej: „...znaczną korzyść podatkową to:  
1) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcie tego zobowiązania albo podwyższenie kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty lub

2) uniknięcie obowiązku podatkowego, obniżenie podstawy opodatkowania w zakresie zobowiązań, o których mowa w art. 21 § 1 pkt 2 lub odsunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego skutkujące obniżeniem wysokości zobowiązania podatkowego, uniknięciem tego zobowiązania albo podwyższeniem kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty – w wysokości przekraczającej 50.000 zł za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy”.

Nie sposób zaprzeczyć, że wprowadzony limit stanowi doprecyzowanie omawianego przepisu, ale ustanowienie limitu na tak niskim poziomie prowadzi do tego, że klauzula będzie oceniała czynności i transakcje uznawane przez duże przedsiębiorstwa za najdrobniejsze! Oznacza to, że klauzula *de facto* została zaadresowana do wszystkich spraw, a nie jak wskazywano na etapie konsultacji społecznych, wyłącznie tych największych. Stoї to w wyraźnej sprzeczności z zapowiedziami Projektodawcy, wskazującymi na stosowanie klauzuli wyłącznie do spraw o największym ciężarze gatunkowym.

Nie tak dawno, bo jeszcze w styczniu br., na etapie formułowania założeń do omawianego projektu, projektodawca zapowiadał, że klauzula nie będzie jednak służyć ściganiu zwykłych podatników. Dlatego też, warto zwrócić uwagę, że w toku dotychczasowych konsultacji zgłoszono inne propozycje, uszczegółowienia definicji znacznej korzyści. Propozycja Konfederacji zakłada ustanowienie limitu z wykorzystaniem takiego ekonomicznego wskaźnika, który byłby powiązany z rozmiarem działalności gospodarczej podatnika. Postulujemy odniesienie się do wskaźnika procentowego (np. ustanowionego na poziomie 25% wskaźnika zysku EBIT danego podatnika, lecz nie mniej niż kwota „dużej wartości” w kodeksie karnym skarbowy<sup>1</sup>). Co warte również odnotowania, podobną metodę zaproponował Minister Gospodarki w trakcie uzgodnień międzyresortowych. Wykorzystanie wskaźnika procentowego

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2013 r. Poz. 186, ze zm., dalej: kks).



byłoby bardziej elastyczne i adekwatne. Rozważyć można ponadto wykorzystanie pojęć przepisów KKS, które adresowane są przecież także do przepisów prawa podatkowego.

Tak elastyczne sformułowanie limitu, w odróżnieniu do precyzyjnego wskazania kwoty granicznej, winno pozwolić na proporcjonalne i adekwatne wykorzystanie przepisu (klauzuli) z uwzględnieniem skali i rozmiaru działalności gospodarczej danego podatnika. Zastosowanie kryterium procentowego wydaje się być uzasadnione również dlatego, że tego typu kryteria funkcjonują już w przepisach podatkowych.

Również, odnosząc się do zgłoszonych uwag, w raporcie z konsultacji w sprawie projektu ustawy wskazano, że „[...] Trzeba się jednak odnosić do realnych zachowań podatników oraz realnych rynkowych ofert korzyści i kosztów wdrożenia schematu unikania opodatkowania a nie oderwanych od rzeczywistości kryteriów kwotowych.” W naszej ocenie, limit 50 tys. zł stanowi „oderwane od rzeczywistości kryterium kwotowe”, o którym wspominał sam Projektodawca.

Warto też wskazać, że w innych krajach, które wdrożyły przepisy dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania, nie spotyka się minimalnego progu kwotowego. Państwem, które zdecydowało się na wprowadzenie tego typu limitu jest Republika Indii, gdzie klauzula ma zastosowanie, w przypadku, gdy korzyść wynikająca z transakcji przekracza 30 milionów rupii (co stanowi około 0,5 miliona dolarów/ 1,5 mln zł)<sup>2</sup>.

## 2. Przepis przejściowy dotyczący klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania

Zgodnie z art. 19 projektu ustawy, przepisy art. 1 pkt. 37 wprowadzających klauzulę stosuje się do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia 1 stycznia 2016 r.

W uzasadnieniu dla wprowadzonych zmian wskazano, że zmiana ta została dokonana w efekcie częściowego uwzględnienia uwag przedstawionych w trakcie konsultacji społecznych. Jednakże, oceniając charakter tej zmiany wskazać należy, że 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 nie działania prawa wstecz (łac. *lex retro non agit*). 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, klauzula będzie odnosić się do czynności podjętych przez podatników przed wprowadzeniem jej w życie, a co do których zobowiązanie podatkowe powstało już po jej wprowadzeniu. 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

<sup>2</sup> Źródło: <http://taxinsights.ey.com/archive/archive-pdfs/2013G-CM3837-India%E2%80%99s-CBDT-issues-rules-for-application-of-GAAR.pdf>



o unikaniu opodatkowania. Oznacza to, że podejmowane przez podatników czynności (bez świadomości nawet kształtu przyszłych przepisów), będą oceniane według kryteriów nieznanych podatnikom w chwili ich podejmowania. A taka sytuacja nie jest dopuszczalna w świetle reguły „*lex retro non agit*”. Ze względu na zakres oddziaływania oraz konstrukcję tych przepisów niezwykle ważne jest wskazanie w przepisach przejściowych, że przepisy dotyczące klauzuli **mają zastosowanie do zdarzeń gospodarczych, a także do skutków podatkowych wynikających z tych zdarzeń, mających miejsce po ich wejściu w życie, tj. od 1 stycznia 2016 r.** Przepis przejściowy stanowić będzie gwarancję, że nowo wprowadzone, sankcyjne przepisy, nie będą mieć zastosowania do działań i zachowań podatników podjętych nawet 5 lat przed wejściem tych przepisów w życie. Jak widać, przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zmieniają rzeczywistość prawnopodatkową w ten sposób, że obecne działania podatników w pełni legalne i wynikające z przyjętej strategii biznesowej, mogą zostać zakwestionowane, pod kątem wynikających z nich skutków podatkowych.

Stosowanie klauzuli wyłącznie do oceny zdarzeń, czynności, transakcji, konstrukcji mających miejsce po jej wejściu w życie jest akceptowane w praktyce ogólnoświatowej; 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.

**W świetle powyższego, w naszej ocenie, w celu usunięcia wątpliwości co do możliwego działania prawa wstecz, należy zmienić brzmienie przepisu art. 19 projektu ustawy na:**

„1. Przepisy wprowadzane art. 1 pkt 94 stosuje się do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia 1 stycznia 2016 r. z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Przepisów wprowadzanych art. 1 pkt 94 nie stosuje się w zakresie, w jakim skutki czynności prawnych dokonanych przez dniem 1 stycznia 2016 r. będą wpływać na zobowiązania podatkowe powstałe od dnia 1 stycznia 2016 r. w tym w szczególności w zakresie:

- a) odpisów amortyzacyjnych dokonywanych po 1 stycznia 2016 r. od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych nabytych przed dniem 1 stycznia 2016 r.,
- b) kosztów uzyskania przychodów od wydatków na nabycie towarów i usług poniesionych przed 1 stycznia 2016 r., których zaliczenie w koszty uzyskania przychodu nastąpi zgodnie z przepisami Ustawy PIT i Ustawy CIT po 1 stycznia 2016 r.,
- c) zaliczenia po 1 stycznia 2016 r. do kosztów uzyskania przychodu wydatków po ich uregulowaniu w związku z korektą kosztów uzyskania przychodu dokonaną przed 1 stycznia 2016 r. na podstawie art. 24d Ustawy PIT i art. 15b Ustawy CIT,
- d) odliczenia podatku naliczonego związanego z dostawą towarów i świadczeniem usług wykonanymi na rzecz podatnika przed 1 stycznia 2016 r. w związku z którymi odliczenie podatku naliczonego może nastąpić na podstawie przepisów Ustawy o VAT po 1 stycznia 2016 r.”.



### 3. Pojęcie sztucznej konstrukcji prawnej

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 (dalej: Zalecenia)<sup>3</sup>.

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 okrężny;*
- 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.”*

<sup>3</sup> Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 12 grudnia 2012 r., C(2012) 8806.



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, w naszej ocenie, nie spełniają kryteriów określoności. Przykładowo, w definicji sztucznej konstrukcji prawnej wprowadzonej w art. 119c. zdecydował się dodać – w stosunku do tego co proponowała w swoich zaleceniach KE – pojęcie konstrukcji „nadmiernie zawiłej”, za którą uznaje się – w świetle nowych przepisów - w szczególności 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 bowiem charakter subiektywny, ponieważ to, czy dana konstrukcja powinna zostać uznana za zawiłą czy też nie zależy (podlega ocenie) od organu podatkowego (czyli w praktyce konkretnych osób ją oceniających). W świetle Zaleceń Komisji Europejskiej, od tej regulacji należy wymagać wyłącznie obiektywnych wskaźników.

Wprowadzone zmiany, pozostawiając w kwestii ocennej zakwalifikowanie konstrukcji prawnej jako zawiłej, skutkować będą po stronie podatników wysokim poziomem niepewności. Użycie sformułowania „zawiłe” oznacza w istocie pozostawienie urzędnikowi pola do subiektywnej oceny transakcji. W związku z tym, w naszej ocenie, skoro Projektodawca zdecydował się skorzystać z rozwiązań zaproponowanych przez Komisję Europejską, wysoko zalecane byłoby zastosować się w sposób precyzyjny do proponowanych rozwiązań, bez wprowadzania, jak się okazuje, istotnych aczkolwiek niekorzystnych modyfikacji.

W naszej ocenie, warto w tym miejscu przywołać wytyczne Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2014 r., sygn. akt K 4/03, odnoszące się do pojęcia istotnej korzyści podatkowej, wskazał, że na tym tle rodzą się wątpliwości interpretacyjne: *„Nasuwa się pytanie, o jakiego rodzaju korzyści może tutaj chodzić? Jeśli nie tylko prawne bądź ekonomiczne, to czy w ogóle jest możliwa ich ocena przez podmiot „zewnętrzny” wobec stron danej czynności prawnej? Jaki przyjęć „czasowy układ odniesienia” dla oceny osiągnięcia przez podatnika owych „innych istotnych korzyści”? Jak to wskazuje się w literaturze, nie zawsze to, co wydaje się korzyścią na początku prowadzonej przez podatnika działalności musi być nią w jej trakcie lub nawet po jej zakończeniu. W przypadku czynności dwu- i wielostronnych nasuwa się kolejna wątpliwość co do podmiotowej strony owych korzyści, czy muszą być one aktualne i adekwatne dla wszystkich stron czynności? **Rodzi to w konsekwencji ponownie dylemat dotyczący nie tylko obiektywnego, ale również subiektywnego spojrzenia na ocenę***



*skutków dokonywanych czynności. Powyższe wątpliwości wydają się bowiem nieodparcie ciążyć w stronę subiektywną, a to dyskwalifikuje analizowaną regulację w świetle wskazywanych wyżej kryteriów*". Prowadzi to do jednoznacznego wniosku, że należałoby doprecyzować pojęcie istotnej korzyści podatkowej w taki sposób, aby pojęcie to nie budziło wątpliwości interpretacyjnych, pomimo że nie wynika to z zaleceń Komisji Europejskiej. Przy tak jednoznacznym stanowisku Trybunału Konstytucyjnego w omawianym zakresie, wprowadzenie w definicji sztucznej konstrukcji pola do subiektywnej oceny – nie spełnia norm konstytucyjnych.

**W świetle powyższego, w celu usunięcia wątpliwości związanych z możliwą subiektywną oceną zdarzeń pod kątem stosowania klauzuli, w naszej ocenie zasadne byłoby:**

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

#### 4. Pozostawienie 75% odsetek od zaległości podatkowych w przypadku korekty składanej przez podatnika

Zgodnie propozycją nowego brzmienia art. 56a §1 obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki podstawowej 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.

Pozytywnie oceniamy propozycję obniżenia odsetek za zwłokę z 75% do 50% w przypadku, gdy podatnik sam dokona korekty swoich rozliczeń. Niemniej, uważamy, że wprowadzone przy tym ograniczenie polegające na konieczności skorygowania rozliczeń w ciągu 6 miesięcy od upływu złożenia deklaracji, nie znajduje uzasadnienia.

Takie ograniczenie przede wszystkim jest oderwane od realiów rynkowych i stanowi wyraz pewnego rodzaju dyskryminacji dla podmiotów prowadzących niektóre rodzaje działalności gospodarczej. Dotyczy to działalności gospodarczej podmiotów z branży finansowej (w zakresie chociażby działalności reasekuracyjnej), jak również podmiotów z branży energetycznej, których działalność w dużej mierze jest regulowana. W przypadku takich podmiotów, występują przypadki, kiedy w wyniku zaistnienia obiektywnych przesłanek (np. w przypadku rozliczania klientów w okresie rozliczeniowym przekraczającym 6 miesięcy, stosowanym w oparciu o zapisy taryfy ustalonej i regulowanej dla dostaw energii elektrycznej czy gazu), korekta składana jest po upływie okresu rozliczeniowego.

W takim przypadku, trudno doszukać się winy podatnika, że nie dokonał korekty w terminie 6 miesięcy, gdyż wynika ona z przesłanek obiektywnych, całkowicie od niego niezależnych. Wobec tego, nie ma podstaw do odbierania podatnikowi uprawnienia do zastosowania obniżonej stawki odsetek





w wysokości 50%, szczególnie że również w tym przypadku dokonuje on korekty dobrowolnie. Z tego też względu proponujemy, aby stawka 50% stawki podstawowej w pierwszych 6 miesiącach stanowiła uzupełnienie stanu dotychczasowego a nie jego zastąpienie. Rozwiązanie dot. podwyższonej stawki (200% stawki podstawowej) wystarczająco zabezpiecza interesy budżetu w walce z nieuczciwymi podatnikami w zakresie VAT i akcyzy. Jednocześnie stosowanie podwyższonej stawki odsetek w przypadku autokorekt nie wymuszonych przez działania administracji podatkowej nie powinna mieć zastosowania, jeżeli podatnik zapłacił już podatek za inny okres następujący po okresie, za który powstała zaległość. Wiele korekt dotyczy bowiem pomyłek podatników, co do rozpoznania zobowiązania podatkowego we właściwym okresie. Należy zatem odróżnić takie przypadki, gdzie podatnik zapłacił już podatek, choć za niewłaściwy okres, od sytuacji nieuczciwych podmiotów, które w ogóle nie wykazały ani nie zapłaciły należnego podatku.

Propozycja przepisu:

Art. 1 pkt. 50 ustawy zmieniającej:

„Art. 56a. § 1. W przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłaty w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej stosuje się obniżoną stawkę odsetek:

- 1) w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę, jeżeli prawnie skuteczna korekta deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty została złożona nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu złożenia deklaracji,
- 2) w wysokości 75% stawki odsetek za zwłokę, jeżeli prawnie skuteczna korekta deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty została złożona po upływie terminu 6 miesięcy od dnia upływu terminu złożenia deklaracji. [lecz nie później niż w terminie 3 lat od dnia upływu terminu złożenia deklaracji].

„Art. 56b. pkt 2

„2) korekty deklaracji:

- a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,
- b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających

- jeżeli kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25% kwoty należnej, z wyjątkiem przypadku, gdy jednocześnie z tą korektą deklaracji jest składana skuteczna prawnie korekta lub korekty deklaracji za następne, przypadające w okresie kolejnych 12 miesięcy, okresy rozliczeniowe, z których wynika zawyżenie zobowiązania podatkowego, zaniżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku w łącznej wysokości równej kwocie zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.



## 5. Zmiany w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego

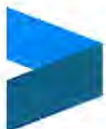
### a. *Prawo do odmowy wydania interpretacji*

Jako wyraźnie pogarszającą sytuację podatników odbieramy zmianę w art. 14b Ordynacji podatkowej polegającą na dodaniu §5a, w którym poszerzono katalog sytuacji uzasadniających wydanie przez organy podatkowe postanowienia o odmowie wydania interpretacji o sytuacji, w których stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o interpretację indywidualną, zdaniem organu, pokrywa się z zakresem uprzednio wydanej interpretacji ogólnej. Zmiana ta z perspektywy organów podatkowych, może być przejawem, zgodnych z deklarowanym zamierzeniem Projektodawcy, modyfikacji zmierzających do uproszczenia procedur związanych z udzieleniem interpretacji indywidualnych i skierowania na drogę postępowania się interpretacjami ogólnymi.

Niemniej z perspektywy podatników – zmiana w tym kształcie, oznacza ograniczenie możliwości do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie. Interpretacje indywidualne, ze swojej natury – właśnie dlatego, że są indywidualne i dotyczą konkretnej sprawy podatnika, oznaczają dla przedsiębiorcy większą pewność i bezpieczeństwo związane z rozliczeniem operacji w zaufaniu do otrzymanej od Ministra Finansów interpretacji.

Wprowadzenie omawianej zmiany powoduje również niemożność poddania kontroli sądu administracyjnego merytorycznego stanowiska organów podatkowych zaprezentowanego w interpretacji ogólnej, do której „odesłano” podatnika.

Na ponowne i stanowcze podkreślenie zasługuje fakt, że w przypadku interpretacji ogólnych, Ustawodawca nie przewidział możliwości skargi do sądów administracyjnych – innymi słowy, wyłączona jest ich sądowa kontrola pod kątem zgodności z prawem. Wprawdzie zgodnie z projektowanymi przepisami, na wydane przez Ministra Finansów bądź podległych mu organów, postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji zastosowanie znajduje interpretacja ogólna, przysługiwać ma zażalenie. Niemniej zagadnienie podlegające ocenie w toku dalszego postępowania zażaleniowego będzie – w świetle obecnie proponowanego brzmienia przepisów – ograniczać się do oceny zasadności wydania postanowienia (a zatem do oceny, czy prawidłowo uznano, iż sprawa indywidualna, będąca przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną jest już przedmiotem interpretacji ogólnej). Z kontroli sądowej natomiast wyłączone całkowicie zostanie ocena, czy jest prawidłowe stanowisko organu prezentowane w interpretacji ogólnej (do której odsyła się podatnika zamiast udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie, poprzez wydanie mu interpretacji indywidualnej, na którą przysługują środki zaskarżenia). Należy przy tym zaznaczyć, że w przypadku, gdy podatnik, wstąpi na drogę postępowania zażaleniowego i następnie sądowego, gdy uzna, że zaprezentowany przez niego stan faktyczny / zdarzenie przyszłe nie pokrywają się ze stanem faktycznym opisanym w interpretacji ogólnej, otrzymanie potwierdzenia słuszności swojego podejścia i w rezultacie – otrzymanie przez podatnika indywidualnej interpretacji, nastąpi zdecydowanie później



w porównaniu do dzisiejszego okresu. Nie ulega zatem wątpliwości, że otrzymanie interpretacji indywidualnej z takim opóźnieniem, może oznaczać pogorszenie sytuacji podatnika poprzez utrudnienie mu merytorycznej dyskusji z organami podatkowymi. Pogorszenie to może oznaczać mniejszy zakres ochrony na podstawie interpretacji indywidualnej, która – z uwagi na wcześniejsze postępowanie zażalenkowe i potencjalne sądowe, zostanie wydana już po pojawieniu się skutków podatkowych stanu faktycznego mającego być jej przedmiotem.

Tym samym, na skutek wprowadzenia proponowanej zmiany w przepisach Ordynacji podatkowej, podatnikowi ograniczone zostanie prawo do potwierdzenia jego stanowiska przez sąd administracyjny, w przypadku, gdy nie będzie się zgadzał z merytorycznym stanowiskiem wyrażonym w interpretacji ogólnej. Należy ponownie podkreślić, że w praktyce, takie rozbieżności interpretacyjne pomiędzy organami wydającymi interpretacje indywidualne oraz sądami administracyjnymi są spotykane. Jako przykład rozbieżnego stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych wskazać można zastosowanie obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowej za okres sprzed 1 stycznia 2009 r., od kiedy obowiązuje przepis art. 56 §1a Ordynacji podatkowej wprowadzający obniżoną stawkę. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, w tym interpretacją ogólną wydaną przez Ministra Finansów w dniu 12 lutego 2009 r. (nr PK4/8012/18/LJO/09/58), jeżeli skorygowana deklaracja dotyczy zaległości podatkowej powstałej przed dniem 1 stycznia 2009 r., to od dnia 1 stycznia 2009 r. odsetki za zwłokę powinny być naliczane według obniżonej stawki odsetek za zwłokę, zaś do dnia 31 grudnia 2008 r. według stawki podstawowej. Równocześnie, w odniesieniu do tej samej kwestii, w orzecznictwie sądów administracyjnych zgodnie prezentowany jest zupełnie przeciwny pogląd, który mówi, podatnik jest uprawniony do zastosowania obniżonej stawki również do odsetek za zwłokę powstałych przed 1 stycznia 2009 r.<sup>4</sup> Występując w takiej sprawie z wnioskiem o wydanie interpretacji, obecnie podatnik otrzymałby interpretację (prawdopodobnie negatywną) w ciągu 3 miesięcy od złożenia wniosku. Wówczas, korzystając z prawa do sądowej oceny jego stanowiska – czekałby na postanowienie sądu w najgorszym przypadku 2 lata. Wobec tego, po zmianie przepisów, otrzymanie oceny merytorycznej stanowiska podatnika będzie trwało maksymalnie nie 2 a nawet 4 lata.

**W świetle powyższego, postulujemy usunięcie w projektowanym art. 14b § 5a poszerzającego katalog sytuacji uzasadniających wydanie przez organy podatkowe postanowienia o odmowie wydania interpretacji o sytuacji, w których stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o interpretację indywidualną, zdaniem organu, pokrywa się z zakresem uprzednio wydaną interpretacją ogólną.**

<sup>4</sup> Jako przykład powołać można wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2013 r. (sygn. akt I FSK 812/12) oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lipca 2014 r. (sygn. akt III Sa/Wa 232/13).



**b. Wyłączenie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej dotyczącej przepisów prawa podatkowego adresowanych do organów podatkowych**

Na ograniczenie swobody podatnika do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej wpłynę także dodanie §2a do art. 14b. Przepis ten ma wprowadzić regułę, zgodnie z którą wnioski o wydanie interpretacji nie może dotyczyć przepisów prawa podatkowego, regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Wprowadzenie tego przepisu jest w naszej ocenie całkowicie bezzasadne. Już obecnie, odmawiając wydania interpretacji indywidualnej, organy podatkowe uzasadniają postanowienia o odmowie wydania interpretacji tym, że interpretacja indywidualna wydana na podstawie tego typu przepisów nie dawałaby skutecznej ochrony podatnikowi, ponieważ podatnik nie jest w stanie zastosować się do tych przepisów wprost. Argumentują też, że skoro tego typu przepisy nie nakładają na podatnika obowiązków podatkowych (nie są adresowane do podatników), interpretacje ich dotyczące, nie będą w stanie dać podatnikowi pełnej ochrony, która obejmuje także zwolnienie z podatku. W toku konsultacji projektu ustawy Projektodawca wyjaśniał ponadto, że pełna informacja co do przepisów prawa podatkowego, pozostających – jak przyznaje – w związku z przedmiotem toczącego się postępowania (kontroli) następuje w toku toczącego się postępowania, kiedy to zastosowanie mają przepisy art. 122 Ordynacji podatkowej.

W naszej ocenie, przywołany przepis art. 122 nie znajduje w omawianym przypadku zastosowania, ponieważ przepis ten:

- a) obowiązuje tylko w postępowaniu podatkowym – co oznacza, że w innych sytuacjach podatnik nie będzie mógł uzyskać „pełnej informacji o przepisach” do jakiej referuje,
- b) jest na tyle ogólny, że nie zawiera wprost konkretnego zobowiązania po stronie organów do udzielania informacji / wyjaśnień podatnikom.

W naszej ocenie, nie jest to wystarczający powód, aby całkowicie odmówić podatnikowi prawa do wystąpienia w wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów skierowanych wprost do organów podatkowych, jeżeli podatnik powziął wątpliwość dotyczącą tego przepisu w świetle zaistniałego stanu faktycznego.

Ponadto, charakter niektórych przepisów nie pozwala na jednoznaczną ocenę czy jest on skierowany wyłącznie do organów podatkowych, czy nie, gdyż w praktyce podatnicy w swojej działalności posługują się całym dorobkiem legislacyjnym a nie tylko wybranymi przepisami.

**W świetle powyższego, postulujemy usunięcie w projektowanym art. 14b § 2a, ograniczającego swobodę podatnika do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnych, jeśli zapytanie podatnika miałyby dotyczyć przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej.**



## 6. Podwyższenie do wysokości 200% stawki od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług (VAT) i podatku akcyzowym

Aktualna stawka od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług (VAT) i podatku akcyzowym wynosi do 10% rocznie. W naszej ocenie, znaczne bo dwukrotne, podwyższenie stawki odsetek od zaległości podatkowych w tych podatkach (co oznacza obecnie roczną stopę na poziomie 20%), trudno uznać za uzasadnione. Powołanie się przy tym przez Projektodawcę na fakt, że podatek 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 w naszej ocenie 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.

Wprowadzenie tak wysokiej stawki dla każdej sytuacji dokonania pokontrolnej korekty rozliczeń w VAT i podatku akcyzowym, stanowi karę dla podatnika z tytułu dokonanej korekty, która będzie niesprawiedliwie wysoka, niezależnie od stopnia zawinienia (tj. będzie miała zastosowanie w każdym przypadku pokontrolnej korekty, nie tylko w przypadku stwierdzonego w trakcie kontroli oszustwa). Należy przy tym podkreślić, iż przypadki oszustw podatkowych (których skala w przypadku podatku VAT i akcyzy ma uzasadniać zdaniem Projektodawcy, podwyższenie stawki odsetek) mogą być, i są, penalizowane na podstawie przepisów KKS. Kary i sankcje wymierzone 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 – wymierzone 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 (Dz.U. z 2012 r., poz. 768, t.j.).

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 KKS, 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.

Uzasadnienie Projektodawcy dla wprowadzenia podwyższonej stawki od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym (konieczność reakcji na skalę i wolumen oszustw w tych podatkach) całkowicie odbiega od funkcji odsetek, jaką od dawna wskazuje się w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych. W orzecznictwie wskazuje się bowiem na funkcję kompensacyjną odsetek. Przykładowo, jak wskazał WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 8 maja 2008 (sygn. akt I SA/Gd 1032/07) „*odsetki jako świadczenie uboczne wobec świadczenia głównego, są wynagrodzeniem za korzystanie z cudzego kapitału (funkcja kompensacyjna, odszkodowawcza)*”<sup>5</sup>. Tymczasem, projektodawca próbuje uczynić z nich sankcję.

Ponadto, odnosząc się do uzasadnienia, w którym wskazano, że konieczność wprowadzenia podwyższonych odsetek za zwłokę wynika z koniecznej reakcji na skalę i wolumen oszustw w podatku VAT i podatku akcyzowym, nadmienić należy, że ta dodatkowa sankcja nie dotknie oszustów, bowiem oni nie regulują wymierzonych im zobowiązań podatkowych.

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

## 7. Zmiany w zakresie kar porządkowych

Negatywne 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

<sup>5</sup> Podobnie w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (nr IPPP2/443-925/10/12-9/KG).



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 napotyka 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, postulujemy o:**

**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;

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



**Prof. zw. dr hab. Bogusław Banaszak**

**Opinia prawna w sprawie zagadnień prawa konstytucyjnego dotyczących art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r.**

## **1. Wprowadzenie**

Opiniowany przepis ma charakter intertemporalny i dotyczy w istocie momentu, od którego obowiązywać ma nowo wprowadzana klauzula przeciw unikaniu opodatkowania. Stanowi on, że przepisy art. 1 pkt 37 projektu stosuje się do zobowiązań podatkowych powstałych od 1 stycznia 2016 r.

Z kolei art. 1 pkt 37 projektu dotyczy nowelizacji przepisów ordynacji podatkowej odnoszących się do odpowiedzialności podatnika, płatnika, inkasenta i stanowi: „w art. 30 § 5 otrzymuje brzmienie: § 5: Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika może orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

Powołane przepisy art. 30 ordynacji podatkowej stanowią:

§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

§ 2. Inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9, odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony.

§ 3. Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

Przytoczenie całokształtu regulacji wydaje się konieczne dla zrozumienia jej kontekstu. W tym miejscu należy zauważyć istotną nieścisłość w opiniowanej regulacji. Przepis przejściowy zgodnie z logiką całej regulacji powinien się odwoływać do pkt 94 projektu ustawy, który wprowadza do ustawy Ordynacja podatkowa klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania. Projektodawca wydaje się popełniać błąd odwołując się w przepisie przejściowym do art. 1 pkt 37 projektu ustawy. Z uwagi bowiem na przeniesienie klauzuli do



art. 119 Ordynacji podatkowej, zamiast odwołania do pkt 37 powinno się znaleźć odwołanie do pkt 94. Zgodnie z art. 1 pkt 94) projektu ustawy „po art. 119 dodaje się dział IIIa w brzmieniu: „Dział IIIa. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział I. Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania”

Art. 119a. Unikaniem opodatkowania jest zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną.

(...)

Art. 119c. Konstrukcję prawną uważa się za sztuczną, jeżeli:

1) jest nadmiernie zawiła, co przejawia się w szczególności 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,

(...)”

Opiniowana regulacja w dotychczasowym toku prac legislacyjnych budziła kontrowersje. Zostaną one przedstawione w dalszych częściach rozważań.

## **2. Art. 19 opiniowanego projektu ustawy a konstytucyjna zasada określoności prawa i zasada poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji RP)**

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem nauki prawa i orzecznictwem polskich sądów oraz Trybunału konstytucyjnego, wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego. Swoboda ta jest ograniczona wpływającym z art. 2 Konstytucji RP obowiązkiem ustawodawcy przestrzegania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasady przyzwoitej (poprawnej) legislacji i zasady określoności prawa. Zasady te - stanowiące przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa - wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy należytego formułowania przepisów przejściowych. Art. 19 opiniowanego projektu w niniejszej opinii powinien być przedmiotem analizy właśnie pod tym kątem.

Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy ogólne założenia. Po pierwsze – każdy przepis powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega danej regulacji. Po drugie – przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie – przepis powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw<sup>1</sup>.

Opiniowany przepis odnosi się do zobowiązań podatkowych i to powstałych po 1 stycznia 2016 r. Racjonalny ustawodawca powinien brać jednak pod uwagę znaczenie użytych przez siebie terminów dla całokształtu stosunków prawnych poddanych regulacji. Z uwagi na kompleksowy charakter regulacji podatkowej obejmuje ona nie tylko wąsko pojęte zobowiązania podatkowe. Mamy tu do czynienia ze zjawiskiem określonym w doktrynie prawa i w orzecznictwie sądowym w USA jako „gospodarcza treść” czynności prawnych. Chodzi tu o elementy ekonomiczne dotyczące określonej, jednej czynności prawnej lub skorelowanych ze sobą czynności prawnych. Regulacja podatkowa powinna w tym ujęciu objąć wszystkie sytuacje, w których podatnik, dokonując czynności prawnej wywołuje skutek dla swojego obowiązku podatkowego. Występuje w nich konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom maksymalnej przewidywalności i obliczalności unormowań z zakresu prawa podatkowego, a także przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe.

Zwracano na to uwagę podczas konsultacji społecznych nad opiniowanym projektem. Tytułem przykładu można wskazać na stanowisko Konfederacji Lewiatan dotyczące nie tylko opiniowanego przepisu: „Ze względu na zakres oddziaływania oraz konstrukcję tych przepisów niezwykle ważne jest wskazanie w przepisach przejściowych, że przepisy [...] powinny mieć zastosowanie do zdarzeń gospodarczych, a także do skutków podatkowych wynikających z tych zdarzeń, mających miejsce po ich wejściu w życie, tj. od 1 stycznia 2016 r. Przepis przejściowy stanowić będzie gwarancję, że nowo wprowadzone, sankcyjne przepisy, nie będą mieć zastosowania do działań i zachowań podatników podjętych nawet 5 lat przed wejściem tych przepisów w życie. Jak widać, przepisy [...] zmieniają rzeczywistość prawnopodatkową w ten sposób, że obecne działania podatników w pełni legalne i

---

<sup>1</sup> por. wyrok TK z 21/04.2009 r., K 50/07, OTK-A 2009, Nr 4, poz. 51 i powołane tam orzecznictwo.

wynikające z przyjętej strategii biznesowej, mogą zostać zakwestionowane, pod kątem wynikających z nich skutków podatkowych”.<sup>2</sup>

Należy ponadto zauważyć, iż proponowane art. 119a i 119 c dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania zawierają sformułowania (pojęcia) wysoce niedookreślone, których stosowanie jest niedopuszczalne w myśl zasady poprawnej legislacji i zasady określoności prawa. Chodzi tu o użyte w art. 119a pojęcie „sztucznej konstrukcji prawnej” oraz „występujące w art. 119 c pkt. 1 pojęcie nadmiernej zawiłości.

Na marginesie warto dodać, że w uzasadnieniu do projektu ustawy Projektodawca wprost wskazuje, iż zaproponowane przez niego brzmienie klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania opiera się na zaleceniach Komisji Europejskiej w sprawie agresywnego planowania podatkowego. W art. 4 pkt. tych Zaleceń zawarto wytyczne co do wprowadzenia do przepisów państw członkowskich klauzuli w 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”. Projektodawca zaś w wielu przypadkach wprowadza do polskiego porządku prawnego przepisy na podstawie przepisów Unii Europejskiej czy wytycznych Komisji Europejskiej, dokonując zazwyczaj ich implementacji bez zmian w treści przepisów, mogących mieć wpływ na ich rozumienie. W świetle powyższego wskazać można, że Komisja Europejska w omawianych Zaleceniach każdorazowo odwołuje się do obiektywnych kryteriów, nie sięgając przy tym po wskaźniki o charakterze subiektywnym. Natomiast, 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. Przykładowo, w definicji sztucznej konstrukcji prawnej wprowadzonej w art. 25c. zdecydował się dodać – w stosunku do tego co proponowała w swoich zaleceniach KE – pojęcie konstrukcji „nadmiernie zawiłej” (projektowany art. 119c.). 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 bowiem charakter subiektywny

---

<sup>2</sup> Źródło: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230106/dokument126602.pdf>.

Opiniowany przepis będzie się odnosić do czynności podjętych przez podatników przed wprowadzeniem jego w życie, a co do których zobowiązanie podatkowe powstało już po jego wprowadzeniu. Dotyczyć on będzie na przykład:

- 1/ transakcji sprzed kilku lat w wyniku której powstał składnik aktywów, od którego dokonuje się określone odpisy amortyzacyjne jeszcze obecnie,
- 2/ ustalonego historycznie modelu opłat licencyjnych; opłaty te będą ponoszone jeszcze przez następne lat.

W oczywisty sposób w obu wskazanych przypadkach jak i w sytuacjach im podobnych dokonując tych transakcji, czynności prawnych w przeszłości podatnicy nie mogli brać pod uwagę opiniowanego przepisu projektu ustawy.

W tym kontekście należy powołać stanowisko TK, w którego orzecznictwie konsekwentnie prezentowany jest pogląd głoszący, że „z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. ‘Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. (...) Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań’ (wyrok z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448). Z zasady określoności wynika, że ‘każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia

językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów’. Trybunał podkreślał też wielokrotnie, że ‘dziedzina, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego (tamże; zob. też inne orzeczenia: uchwała z 16 stycznia 1996 r., W. 12/94, OTK ZU nr 1/1996, poz. 4; wyroki z: 10 października 1998 r., K. 39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz.83)’.<sup>3</sup>

Dla opiniowanego przypadku istotna jest jeszcze jedna wypowiedź zamieszczona w uzasadnieniu cytowanego wyroku – „Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Owa określoność nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej (por. cyt. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30). Prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań, relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach i na podstawie prawa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, nie może budzić wątpliwości także pogląd, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi)”.<sup>4</sup>

**W świetle przedstawionego wyżej orzecznictwa TK opiniowany przepis projektu ustawy narusza jednoznacznie konstytucyjną zasadę określoności prawa i związaną z nią zasadę poprawnej legislacji przez brak wyraźnego zajęcia przez**

<sup>3</sup> Wyrok TK z 11.5.2004 r., K 4/03, OTK-A z 2004 r. nr 5, poz 41.

<sup>4</sup> tamże

projektodawcę stanowiska w proponowanym art. 1 pkt 37 w przedmiocie objęcia planowaną regulacją nie tylko zobowiązań podatkowych, ale i konsekwencji podejmowanych przez niego działań, relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków podatkowych.

Do zajęcia takiego stanowiska projektodawca był wzywany podczas konsultacji społecznych stanowiących w państwach UE ważny element demokratycznego sposobu tworzenia prawa i będących w Polsce nieodzownym składnikiem konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego. Coraz mocniej współcześnie podkreśla się znaczenie konsultacji społecznych przeprowadzanych w ramach prac nad uchwaleniem ustaw. W doktrynie prawa akcentuje się, że „konsultacje publiczne projektów aktów prawnych oraz założeń (tez tych projektów) są ważnym środkiem łagodzącym deficyt demokracji (rekompensującym zmniejszanie się w państwach współczesnych roli parlamentów na rzecz rządu w procesie tworzenia prawa) oraz formą optymalizacji aksjologicznej, a także zwiększania skuteczności norm prawnych. Konieczność przeprowadzania konsultacji mocno wspiera Komisja Europejska [...]. Konsultacje publiczne traktuje się w państwach europejskich jako rzeczywistą formę partycypacji społeczeństwa w tworzeniu prawa. Są one obowiązkowe i prowadzone przy zapewnieniu pełnej jawności i sprawiedliwości proceduralnej.”<sup>5</sup> Znaczenie konsultacji w trakcie prac legislacyjnych akcentuje w swoim orzecznictwie TK<sup>6</sup>.

Na brak gwarancji realizacji w opiniowanym projekcie ustawy powoływanego wyżej wyroku TK w sprawie K 4/03 wskazywało również w toku uzgodnień międzyresortowych Rządowe Centrum Legislacji (RCL). Wątpliwości RCL budzi między innymi brak jasnych definicji w przepisach wprowadzających klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania oraz prewencyjny charakter klauzuli. W ocenie RCL wprowadzenie tego typu regulacji może zniechęcić do aktywności gospodarczej. Zwraca przy tym uwagę, że jednym z elementów zasady zaufania do państwa jest norma zakazująca sankcjonowania<sup>7</sup>.

Demokratyczne konsultacje jako element procesu decyzyjnego to pewien stały proces wymiany argumentów między partnerami społecznymi a podmiotami prowadzącymi

<sup>5</sup> A. Bierć, *Racjonalna procedura prawodawcza jako podstawa dobrego prawa*, w: Wł. Czapliński (red.), *Prawo w XXI wieku. Księga pamiątkowa 50-lecia Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk*, Warszawa 2006, s. 94 - 95.

<sup>6</sup> Zob. pkt 5.1. uzasadnienia wyroku TK z dnia 30.06.2009 r., (K 14/07), opubl. w OTK-A 6/2009, poz.. 87.

<sup>7</sup> Zob. str. 4 pisma pisma RCL z 1.8. 2014 r.

negocjacje zmierzające do podpisania umowy międzynarodowej. Niezwykle istotne jest w tym kontekście aby zakres podmiotów objętych konsultacjami był konstruowany w oparciu o przejrzyste kryteria o obejmował wszystkie podmioty, które mogą być zainteresowane daną ustawą. Należy również w toku konsultacji okazując elementarny szacunek ich uczestnikom dostarczać im pełnych informacji o przebiegu prac, o planowanych zmianach wobec pierwotnego projektu, o napływających ekspertyzach itp. i o przyczynach odrzucenia propozycji partnerów społecznych. Niestety tego ostatniego elementu nie można znaleźć w wypowiedziach projektodawcy podczas konsultacji. **Świadczy to nie tylko o niewłaściwym podejściu do konsultacji społecznych, ale rzutuje w końcowym efekcie na naruszenie zasady poprawnej legislacji.** Uważne przestudiowanie propozycji zgłaszanych przez partnerów społecznych pozwoliłoby projektodawcy na dostrzeżenie braku precyzji w opiniowanym przepisie projektu ustawy oraz pozwoliłoby na szersze określenie zakresu przedmiotowego tego przepisu.

Godzi się tu podkreślić pogląd NSA głoszący, iż gdy w odpowiednim postępowaniu stwierdzona zostanie wadliwość podstawy prawnej podatku, to zrealizowany obowiązek zapłaty przeistacza się w prawo do żądania zwrotu zapłaconej kwoty, które jest „jest ustawową procedurą umożliwiającą podatnikowi realizację majątkowego roszczenia restytucyjnego, podlegającego ochronie konstytucyjnej, na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Treścią tego roszczenia jest możliwość żądania przywrócenia do majątku podatnika środków, które z tego majątku wyszły (zostały wyegzekwowane) bezpośrednio na skutek obowiązywania normy podatkowej, która następnie okazała się obarczona wadą prawną. Ochronę konstytucyjną uzyskuje w takiej sytuacji interes podatnika sprowadzający się do restytucji straty, jaką spowodowała w jego substancji majątkowej niezgodna z prawem norma podatkowa [...] Natomiast, jeżeli po stronie podatnika wystąpił inny uszczerbek (majątkowy bądź niemajątkowy), pozostający w adekwatnym związku przyczynowym z wadliwością podstawy opodatkowania, to zdaniem Sądu, uszczerbek taki może podlegać kompensacji aczkolwiek nie w postępowaniu podatkowym prowadzonym w trybie art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej, lecz w sądowym postępowaniu odszkodowawczym, toczącym się na podstawie art. 417 i nast. Kodeksu cywilnego”.<sup>8</sup> Przy tym, roszczenie kompensacji powstałego uszczerbku jest chronione na podstawie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.<sup>9</sup> Racjonalny projektodawca powinien unikać uchwalania norm obciążonych wadami ujawnionymi już w

<sup>8</sup> Wyrok NSA z 14.11.2013 r. (I GSK 880/12).

<sup>9</sup> Por. wyrok NSA z 7.12.2012 r. (I FSK 1351/12).

trakcie konsultacji nad przedłożonym przez siebie projektem. Tylko wówczas właściwie realizuje on ustrojowy cel tych konsultacji, a także cel uzgodnień międzyresortowych.

### **3. Art. 19 opiniowanego projektu ustawy a konstytucyjna zasada niedziałania prawa wstecz (art. 2 Konstytucji RP).**

Dotychczasowe rozważania wskazują na możliwość powstania sytuacji, w której opiniowany przepis projektu ustawy odnosić się będzie wprawdzie do zobowiązań podatkowych powstałych po 1 stycznia 2016 r., ale obejmować będzie również konstrukcje prawne lub czynności podjęte przez podatników przed tą datą, co do których zobowiązanie podatkowe powstało już po 1 stycznia 2016 r. W ten sposób podjęte przez podatników wcześniej czynności prawne wpływałyby na zobowiązania podatkowe powstałe po 1 stycznia 2016 r. Implikuje to powstanie ryzyka, że transakcje i rozwiązania ekonomiczne przyjęte przez podatników przed wejściem w życie opiniowanego przepisu projektu ustawy wywrą skutek również w 2016 r. i w latach następnych. Oznacza to, że podejmowane przez podatników czynności – oczywiście bez świadomości kształtu przyszłych przepisów - będą oceniane według kryteriów nieznanych podatnikom w chwili ich podejmowania. Konstytucyjność proponowanego rozwiązania powinna więc zostać oceniona pod kątem zgodności z wypływającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą niedziałania prawa wstecz.

Zasada niedziałania prawa wstecz uznana została przez najwyższe organy władzy sądowniczej w Polsce za jeden z istotnych, samodzielnych elementów państwa prawnego chociaż nie została wprost wyrażona w Konstytucji. Stanowi ona podstawową zasadę porządku prawnego w państwie opartego na założeniu, że "każdy przepis normuje przyszłość nie zaś przeszłość".<sup>10</sup>

Z zasady niedziałania prawa wstecz wyprowadzanego z klauzuli demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści jak i co do formy, które może być zaskoczeniem dla adresata normy prawnej. Powinien on mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań. W tym aspekcie zasada nieretroakcji prawa łączy się z konstytucyjną zasadą pewności prawa wywodzoną również z art. 2 Konstytucji. Zasada ta zakłada, że skoro już rozpoczęte zostało określone

---

<sup>10</sup> por. uchwała NSA z 10.4. 2006r., I OPS 1/06, NSA i WSA z 2006r. Nr 3 poz. 71 oraz orzeczenia tam przywołane.



przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, że będzie ono realizowane w pewnym okresie to obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten czas wykorzystać, chyba że zajdą sytuacje szczególne<sup>11</sup>.

Warto tu przypomnieć też stanowisko TK wyrażone w powołanym wyżej wyroku TK w sprawie K 4/03 dotyczącym wprowadzenia do polskiego ustawodawstwa w 2003 r. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. TK stwierdził niezgodność tej klauzuli z Konstytucją RP. TK wskazał między innymi, że jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa jest norma zakazująca sankcjonowania takich zachowań jednostki, które są zgodne z obowiązującym prawem, a osiągnięcie celu podatkowego w tych granicach nie może być zakazane.

W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r. Minister Finansów stwierdził, że zasada niedziałania prawa wstecz znajduje zastosowanie w przypadku opiniowanego przepisu projektu ustawy, a wskazanie konkretnej daty dodatkowo potwierdza ten fakt i doprecyzowuje przepis przejściowy. Zauważył ponadto, że opiniowany przepis projektu ustawy i powiązane z nim przepisy uwzględniają uwagi przedstawione w trakcie konsultacji społecznych. Tak jednak nie jest i zastrzeżenia wskazujące na niebezpieczeństwo działania prawa wstecz w przypadku opiniowanego przepisu nie zostały uwzględnione. Egzemplifikacją tych uwag może być następujące stanowisko Przewodniczącego Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan – Pana Andrzeja Nikończyka sformułowane w wywiadzie dla Rzeczypospolitej: „takie rozwiązanie nie gwarantuje, że prawo nie zadziała wstecz. Odnosi się wprawdzie do zobowiązań powstałych po 1 stycznia 2016 r., jest jednak wiele sytuacji, w których optymalizacja podatkowa daje korzyści przez wiele lat. Na przykład amortyzacja nieruchomości. W konsekwencji rozwiązania przyjęte w firmie dziś, które będą dawać korzyści również w 2016 r. i później, mogą zostać objęte działaniem klauzuli o unikaniu opodatkowania. Przepis przejściowy powinien zakładać, że klauzula stosuje się do zobowiązań wynikających ze zdarzeń powstałych od 2016 r. [...] Podatnicy mają dużo złych doświadczeń związanych ze zmiennym orzecznictwem sądowym i interpretacją przepisów. Często okazuje się, że przepis początkowo interpretowany na korzyść podatników po latach jest rozumiany inaczej. Podatnik, podejmując decyzję o danym rozwiązaniu biznesowym, nie będzie miał pewności, czy po trzech-czterech latach nie zostanie ona uznana za obejście

---

<sup>11</sup> Por. wyrok TK z 25.4.2001 r., K 13/01, OTK 2001, Nr 4, poz. 81.

prawa podatkowego”.<sup>12</sup> Podobne w treści uwagi formułowali w trakcie dotychczasowych konsultacji nad projektem ustawy oprócz Konfederacji Lewiatan także Pracodawcy RP oraz Polska Izba Ubezpieczeń.

Rozstrzygnięcie przez ustawodawcę w precyzyjny sposób zakresu czynności do których stosować należy opiniowany przepis projektu ustawy zapobiegłoby nie tylko naruszeniu zasady określoności prawa i zasady poprawnej legislacji ale także naruszeniu zasady niedziałania prawa wstecz. W obecnym stanie omawiany przepis nie gwarantuje przestrzegania zasady nieretroakcji prawa. Dzieje się tak z powodu braku w prawie administracyjnym i podatkowym przepisów dotyczących retroakcji. W nauce prezentowany jest wprawdzie pogląd<sup>13</sup>, że należy przyjąć również w tej dziedzinie prawa obowiązywanie ogólnej zasady nieretroakcji. Wywodzi się je jednak nie tyle wprost z Konstytucji ale z art. 3 k.c. Według tego przepisu ustawa nie ma mocy wstecznej, chyba że wynika to z jej brzmienia lub celu.

Ze zjawiskiem niejednoznacznego podejścia do niedziałania prawa wstecz spotkać się można też w orzecznictwie sądowym dotyczącym kwestii bezpośredniego stosowania nowej ustawy do oceny skutków prawnych zdarzenia prawnego, które nastąpiło przed chwilą jej wejścia w życie, ale jego skutki prawne realizują się po jej wejściu w życie. SN w wielu swoich wyrokach stoi na stanowisku, że zasada *lex retro non agit* „nie przesądza w żadnym kierunku rozstrzygnięcia zagadnienia, czy do oceny skutków prawnych związanych ze stosunkiem prawnym powstałym pod rządami dawnej ustawy, ale realizujących się pod rządami nowej ustawy, należy stosować dawną ustawę, czy też nową ustawę. Możliwe są tutaj dwa rozwiązania: a) od chwili wejścia w życie nowej ustawy należy do tych skutków stosować ustawę nową (zasada bezpośredniego działania nowej ustawy), b) mimo wejścia w życie nowej ustawy należy stosować dawną ustawę (zasada dalszego działania dawnej ustawy). Sąd Najwyższy [...] w wyroku z dnia 12 lipca 2007 r., I UK 37/07 (OSNP 2008 nr 17-18, poz. 266), w wyroku z dnia 12 listopada 2007 r., I UK 147/07 (niepublikowany), w uchwale z dnia 2 lipca 2008 r., II UZP 5/08 (OSNP 2009 nr 1-2, poz. 17) i w uchwale z dnia 8 lipca 2008 r., I UZP 4/08 (OSNP 2009 nr 1-2, poz. 19), przyjął istnienie zasady, która nakazuje rozwiązywać istniejącą kolizję międzyczasową ustaw na rzecz bezpośredniego stosowania nowej ustawy do oceny skutków prawnych zdarzenia prawnego, które nastąpiło

<sup>12</sup> Źródło: <http://prawo.rp.pl/artyku/1140552.html>.

<sup>13</sup> Zob. m.in. T. Pietrzykowski: *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004.

przed chwilą jej wejścia w życie, ale jego skutki prawne realizują się po jej wejściu w życie. Sąd Najwyższy nie podał jednak podstawy prawnej, z której wywodzi istnienie takiej reguły kolizyjnej. W uchwałach z dnia 2 lipca 2008 r., II UZP 5/08, i z dnia 8 lipca 2008 r., I UZP 4/08, Sąd Najwyższy wyraźnie powiedział, że taka reguła istnieje, a na potwierdzenie jej istnienia powołał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 lipca 2003 r., P 31/02 (OTK-A 2003 nr 6, poz. 58), w którym również nie została wskazana podstawa prawna jej istnienia”.<sup>14</sup>

Dla opiniowanego przypadku istotne znaczenie ma następujące stanowisko TK wyrażone w uzasadnieniu jednego z najnowszych orzeczeń : „Z działaniem prawa wstecz (tzn. z retroakcją) mamy do czynienia właśnie wówczas, gdy obowiązuje nakaz stosowania zmienionych norm prawnych do stanu faktycznego, który w pełni ukształtował się pod rządami przepisów wcześniej obowiązujących (por. wyrok TK z 4 kwietnia 2006 r., sygn. K 11/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 40). Ustawa działa z mocą wsteczną, kiedy m.in. początek jej stosowania pod względem czasowym ustalony został na moment wcześniejszy, aniżeli początek mocy obowiązującej jej przepisów (por. wyrok TK z 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 80), a więc nie tylko wówczas, gdy ustawie nadaje się moc obowiązującą wobec stosunków prawnych zaistniałych i trwających w czasie do wejścia tej ustawy w życie (por. wyrok TK z 31 marca 1998 r., sygn. K 24/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 13). Nadanie normom mocy wstecznej następuje, gdy ustawodawca nakazuje kwalifikować według norm nowych zdarzenia zaistniałe przed wejściem tych norm w życie (por. wyrok TK z 10 października 2001 r., sygn. K 28/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 212)”.<sup>15</sup> Trybunał podsumowując w pewnym sensie swoje orzecznictwo w zakresie istotnym dla niniejszej opinii wyraźnie stwierdza: „Zasada niedziałania prawa wstecz jest dyrektywą postępowania organów prawodawczych polegającą na zakazie stanowienia nie tylko przepisów prawnych, ale i norm prawnych, które nakazują stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie. Trybunał Konstytucyjny przypomina w swoim orzecznictwie, że zmiany stanu prawnego powinny prowadzić do tego, aby obciążenia związane ze zmianą prawa były proporcjonalnie rozkładane na adresatów norm prawa dotychczasowego i adresatów nowych norm prawnych. Adresatem zasady *lex retro non agit* są również jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ art. 2 Konstytucji wyznacza konstytucyjną sytuację prawną nie tylko jednostki, a więc obywateli i osób prawnych, ale również jednostek samorządu

<sup>14</sup> Postanowienie SN z 17.01.2009 r., III UZP 2/08

<http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/Orzeczenia1/III%20UZP%202-08.pdf>

<sup>15</sup> wyrok TK z 13.3. 2014 r. P 38/11, OTK-A z 2014 r., nr 3, poz. 31.

terytorialnego (por. wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3). W ocenie Trybunału, stany faktyczne, powstałe lub zrealizowane w okresie formalnego obowiązywania norm dotychczasowego prawa, powinny podlegać co do zasady jego dalszej ocenie normatywnej (tzn. ocenie według „starych” reguł), chyba że prawodawca wskaże dostatecznie przekonujące argumenty, które uzasadniają wprowadzenie wstecznego działania nowego prawa. Zakaz wstecznego działania prawa obowiązuje w szczególności wtedy, gdy oddziałuje ono w sposób niekorzystny na interesy określonych podmiotów, a zwłaszcza na prawa podmiotowe nabyte zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami (por. wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40). Dopiero w wyjątkowych okolicznościach dopuszcza się pewne odstępstwa od zasady *lex retro non agit*, jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a jednocześnie realizacja jej nie jest możliwa bez dopuszczenia wstecznego działania prawa (por. orzeczenia TK: z 28 maja 1986 r., sygn. U 1/86, OTK w 1986 r., poz. 2; z 22 sierpnia 1990 r., sygn. K 7/90, OTK w 1990 r., poz. 5; z 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK z 1994 r., cz. II, poz. 36; wyroki TK: z 31 marca 1998 r., sygn. K 24/97; z 3 października 2001 r., sygn. K 27/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 209; z 10 października 2001 r., sygn. K 28/01)<sup>16</sup>.

Z powyższych wypowiedzi TK wynika, że występowanie retroaktywnego skutku stosowania opiniowanego przepisu projektu ustawy samo w sobie nie przesądza jeszcze o niezgodności tego przepisu z art. 2 Konstytucji. Zakaz działania prawa wstecz jest naruszony, jeżeli nadanie mocy wstecznej przepisom prawnym prowadzi do takiego pogorszenia sytuacji ich adresatów w stosunku do stanu poprzedniego, które nie znajduje dostatecznego konstytucyjnego uzasadnienia. Tak zaś jest w tym przypadku, gdy podatnik w myśl opiniowanego przepisu projektu ustawy będzie musiał uiścić zobowiązanie podatkowe od czynności i zdarzeń powstałych do 2016 r. Za takim rozwiązaniem nie przemawiają *prima facie* żadne z wartości i norm konstytucyjnych.

Warto zaznaczyć, że w doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się wprawdzie, że zasada nieretroakcji nie ma charakteru bezwzględnego, jednakże odstępstwo od tej zasady, która należy do fundamentalnych elementów koncepcji państwa prawnego, stanowi wyjątek i jest dopuszczalne w szczególności wtedy, gdy jest konieczne dla realizacji wartości konstytucyjnej, ocenionej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem TK za dostateczne uzasadnienie

---

<sup>16</sup> Tamże.

nadania ustawie mocy wstecznej zostały uznane: konieczność przyznania pierwszeństwa ochronie innych zasad (wartości) konstytucyjnych (np. zasadzie sprawiedliwości społecznej), konieczność zachowania równowagi budżetowej (chodzi o niebezpieczeństwo drastycznego jej załamania, które może usprawiedliwić ograniczenie praw socjalnych), eliminacja praw, które nie znajdują uzasadnienia w zmienionym ustroju.

Nieco inaczej rozumie pozbawienie tej zasady charakteru absolutnego SN, który uważa, że można od niej odstąpić, jeżeli tylko nie wywołuje to kolizji z innymi zasadami, wartościami konstytucyjnymi<sup>17</sup>.

**W tym miejscu należy wskazać, że w uzasadnieniu do przedłożonego projektu ustawy nie przywołano mających oparcie w wartościach konstytucyjnych powodów, dla których projektodawca ustawy zdecydował się wprowadzić odstępstwo od zasady niedziałania prawa wstecz. Powodów tych nie można także wywieść z tekstu całego projektu ustawy.**

Powstaje w tym miejscu pytanie czy zasada niedziałania wstecz opiniowanego przepisu projektu ustawy ma istotne znaczenie w przypadku zobowiązań podatkowych powstałych po 1 stycznia 2016 r. i odnoszących się czynności podjętych przez podatników przed tą datą, ale korzystniejszych dla podatników niż rozwiązania dotychczasowe. TK dopuszcza odejście od zasady niedziałania prawa wstecz gdy nowa regulacja, mająca działać wstecz, jest korzystniejsza dla adresata<sup>18</sup>. Trybunał uznaje tę wartość, niemającą oparcia w Konstytucji, za ważniejszą od innych. Stanowisko to spotyka się z krytyką w nauce prawa. Jeden z jej przedstawicieli słusznie napisał: „każde wsteczne działanie prawa jest złem (...) argument jakoby korzystne dla jednostek wsteczne zmiany w prawie stawały się *a priori* dopuszczalne, uważam w świetle prawidłowej legislacji, za chybiony. Wsteczna zmiana prawa przynosząca korzyści jednostce najczęściej jest bowiem dalece niekorzystna dla budżetu państwa, a co za tym idzie wątpliwa z punktu widzenia ochrony zaufania obywateli do państwa i nakazu dbania o dobro wspólne”.<sup>19</sup> Zasygnalizowanie tych wątpliwości jest konieczne dla wskazania, że nawet retroakcja prawa korzystna dla jego adresata nie jest powszechnie akceptowana.

<sup>17</sup> por. np. wyr. SN z 15.5.2000 r., II CKN 293/00, OSNC 2000, Nr 11, poz. 209; a także wyr. SN z 2.4.2003 r., I CKN 229/01, niepubl.).

<sup>18</sup> por. np. wyroki TK z 25.6.1995 r., K 15/95, OTK 1996, Nr 3, poz. 22; z 31.3.1998 r., K 24/97, OTK 1998, Nr 2, poz. 13.

<sup>19</sup> T. Zalański, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*. Warszawa 2008, s. 210);

Należy ponadto zauważyć, że TK dopuszcza bezpośrednio obowiązywanie nowo ustanowionych norm w stosunkach prawnych będących w toku, tzn. gdy normy te „nie są stosowane do zdarzeń zaistniałych przed ich wejściem w życie, a tylko – w sposób prospektywny – modyfikują sytuację podmiotów, których sytuacja prawna była odmienna w świetle starych przepisów. Nowa regulacja nie zmienia bowiem niczego wstecz [...] a jedynie wprowadza zmianę na przyszłość”.<sup>20</sup> W tym kontekście warto zwrócić uwagę na jeszcze inne stwierdzenie TK uzasadniające tę jego myśl. Uważa on, że zaakceptowanie w takich sytuacjach zakazu retroakcji nowych norm „prowadziłoby do ustanowienia zakazu jakichkolwiek zmian, o ile nowa regulacja, z jakichś powodów, byłaby mniej korzystna dla zainteresowanych podmiotów – adresatów tych norm”.<sup>21</sup> Stanowisko to ma istotne znaczenie dla opiniowanego przypadku gdyż uznaje znaczenie ochrony interesów podmiotów stosunków prawnych dotyczących zdarzeń zaistniałych przed wejściem w życie nowo uchwalonych norm prawnych.

**Podsumowując rozważania dotyczące zgodności opiniowanego przepisu projektu ustawy z wypływającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą niedziałania prawa wstecz należy stwierdzić, że w obecnym brzmieniu ewidentnie narusza on tę zasadę. Konstatacja ta jest szczególnie istotna zważywszy na jego związek z klauzulą przeciw unikaniu opodatkowania. Jej restrykcyjna regulacja nie dopuszcza obowiązywania wstecz.**

#### **4. Konkluzja**

**Dotychczasowe rozważania uzasadniają wzajemne związki pomiędzy trzema zasadami wyprowadzonymi z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP klauzuli demokratycznego państwa prawnego – zasady poprawnej legislacji, zasady określoności prawa i zasady niedziałania prawa wstecz. Zasady te stanowią konieczne kryterium oceny konstytucyjności przepisu przejściowego jakim jest opiniowany art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnione sygnalizowanie w toku procesu legislacyjnego ich naruszenia powinno skłonić racjonalnego projektodawcę do zmiany proponowanego brzmienia przepisu.**

---

<sup>20</sup> Wyrok TK z 13.4.1999 r., K 36/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 40.

<sup>21</sup> Tamże.

W tym kontekście warto przytoczyć następujący pogląd TK: „przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną”<sup>22</sup>.

W świetle powyższych uwag w celu usunięcia wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP opiniowanego art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r. należy zmienić jego brzmienie na: „Przepisy art. 1 pkt 37 stosuje się do czynności (konstrukcji) prawnych powstałych po dniu 1 stycznia 2016 r.” Przy tym należy ponownie zauważyć, że zgodnie z logiką całej regulacji, przepis przejściowy powinien się odwoływać nie do pkt 37 ale do pkt 94 projektu ustawy, który wprowadza do ustawy Ordynacja podatkowa klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania. Tylko takie ujęcie zapewnia zgodność z art. 2 Konstytucji RP proponowanego art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.



Bogusław Banaszak

Wrocław, 9 października 2014 r.

---

<sup>22</sup> Wyrok z 7.6.1999 r., K 18/98, OTK 1999, Nr 5, poz. 95.