



LEWIATAN

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa

tel. (+48) 22 55 99 900
fax (+48) 22 55 99 910
lewiatan@konfederacjalewiatan.pl
www.konfederacjalewiatan.pl

member of **BUSINESSEUROPE**

Warszawa, 04 sierpnia 2014 r.

KL/470/186/2155/PP/2014

Pan
Janusz Cichoń
Sekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

panu Pierśmi Ministre,

W imieniu Konfederacji Lewiatan w odpowiedzi na pismo z dnia 16 lipca 2014 r. (wzływ 21 lipca 2014 r.) znak PK4/0301/7/ZAP/12-14/RD-65128 przekazuję opinię do projektu z dnia 9 lipca 2014 r. ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Jednocześnie w nawiązaniu do pisma z dnia 23 lipca 2014 r. znak KL/441/169/2155/PP/2014, zastrzegam możliwość uzupełnienia lub zmiany niniejszego stanowiska w terminie do 20 sierpnia 2014 r.

Z poważaniem

Henryka Bochniarz
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Opinia Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 9 lipca 2014 r. o zmianie ustawy – Ordynacji podatkowa oraz niektórych innych ustaw

Projektodawca, uzasadniając projekt ustawy, wskazał, że podstawowym celem nowelizacji Ordynacji podatkowej jest stworzenie ram prawnych, które zracjonalizują i uproszą procedury podatkowe. Równocześnie, zasadniczą i także długo zapowiadaną w przestrzeni publicznej, zmianą zaproponowaną w niniejszym projekcie ustawy jest wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Jak najbardziej za zasadne można uznać wprowadzenie przepisów, mających na celu usprawnienie funkcjonowania mechanizmów podatkowych i usunięcie wątpliwości interpretacyjnych. Jednakże w naszej ocenie, nie powinno się to odbywać wyłącznie poprzez upraszczanie procedur stosowanych przez organy podatkowe, czyli osiągnięcie zakładanego rezultatu wyłącznie kosztem podatników. Taki zarzut jest uzasadniony, co wykazaliśmy w niniejszym stanowisku.

W naszej ocenie, jedynie część z projektowanych zmian wpisuje się w stawiane przez Projektodawcę założenie o uproszczeniu i zracjonalizowaniu procedur podatkowych, nie prowadząc przy tym do pogorszenia sytuacji podatników (przykładowo dodanie §3 w art. 72 Ordynacji podatkowej, który przewidywać będzie poszerzenie definicji nadpłaty o zaległości wpłacane tytułem zaległości podatkowej obejmującej także zawyżone zwroty podatku i zwroty nadpłat. Obecna definicja nadpłaty nie obejmuje wpłat z tych tytułów, co wykorzystywane jest przez niektóre organy podatkowe, które próbują odmawiać podatnikom zwrotu kwot wpłacanych tytułem odsetek za zwłokę od zawyżonego zwrotu czy nadpłaty podatku, co do których podatnicy występują następnie o zwrot).

Znaczna część projektowanych przepisów wykracza poza wyłącznie doprecyzowujący charakter. W ocenie Konfederacji Lewiatan, mogą mieć one daleko idący negatywny wpływ na finanse polskich przedsiębiorstw i rozwój polskiej gospodarki.

1. Klauzula o unikaniu podwójnego opodatkowania

Zasadniczą i długo zapowiadaną zmianą, zaproponowaną w niniejszym projekcie ustawy jest wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W warunkach polskich, już w 2003 r. podjęto próbę wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do polskich przepisów, która zakończyła się stwierdzeniem niezgodności klauzuli z Konstytucją RP przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (K 4/03). We wspomnianym wyroku, 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 odniesieniu do obecnie proponowanych przepisów należy naszym zdaniem wskazać, iż przewidziane w projekcie ustawy definicje „konstrukcji prawnej”, „uczestnictwa w działalności gospodarczej”, „typowej” i „sztucznej konstrukcji prawnej” oraz „znaczej korzyści podatkowej”, z uwagi na ich ogólny i nieostry charakter, mogą w praktyce powodować poważne wątpliwości interpretacyjne, a co za tym idzie także problemy praktyczne. Dlatego też, w naszej ocenie, z uwagi na wcześniejszą wyraźną negatywną ocenę klauzuli przez Trybunał Konstytucyjny oraz ze względu na jej istotną rolę w budowaniu przyszłych uczciwych relacji na linii podatnik - administracja podatkowa, rzetelne i transparentne wprowadzenie przez Ustawodawcę klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania winno nastąpić w drodze realnego i przede wszystkim – nie pospiesznego, dialogu z możliwie najszerszą grupą zainteresowanych stron, w tym ze zdecydowanym udziałem przedsiębiorców.

Przedstawiona w projekcie ustawy klauzula przeciw unikaniu opodatkowania miałyby zostać wprowadzona w Rozdziale 1a Ordynacji podatkowej pt. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, obejmującym szereg definicji składających się na klauzulę. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 25a Ordynacji podatkowej „*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.*”

Już na tym etapie wątpliwości może budzić konstrukcja klauzuli, w tym w szczególności zdefiniowanie „znacznej korzyści podatkowej”. Zgodnie z definicją proponowaną w art. 25e zmienionych przepisów Ordynacji podatkowej, „znaczna korzyść podatkowa” obejmuje swoim zakresem pojęciowym „(...) 1) obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcie tego zobowiązania lub 2) odsunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego lub 3) podwyższenie kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty, lub 4) uniknięcie obowiązku podatkowego lub obniżenie podstawy opodatkowania w zakresie zobowiązań, o których mowa w art. 21 §1 pkt 2 – które poprzez swój rozmiar finansowy w istotnej mierze poprawia sytuację finansową podatnika...”. Tak skonstruowana definicja „znacznej korzyści podatkowej” prowadzić może do wniosku, że jest to w zasadzie każda sytuacja osiągnięcia oszczędności podatkowej, która poprzez swój rozmiar finansowy (skądinąd nie wskazany wprost) „w istotnej mierze poprawia sytuację finansową” – użycie w tej definicji znacznej korzyści sformułowania „istotnie” w żaden sposób nie przybliży do wyjaśnienia jej zakresu pojęciowego, ale stanowi definiowanie pojęcia niejasnego innym pojęciem niejasnym. Niejasne sformułowania użyte w ww. definicji mogą budzić wątpliwości z punktu widzenia konstytucyjności i wypełnienia standardu jasnego – i co należy podkreślić, tak ważnego przepisu. Choć można dostrzec, iż takie sformułowanie (w odróżnieniu do precyzyjnego wskazania np. kwoty granicznej) ma na celu umożliwienie proporcjonalnego i adekwatnego wykorzystania przepisu (klauzuli) z uwzględnieniem skali i rozmiaru działalności gospodarczej danego podatnika, to jednak bliższe i bardziej konkretne powiązanie „znacznej korzyści podatkowej” z rozmiarem działalności gospodarczej podatnika (przykładowo poprzez referencję do określonych wskaźników ekonomicznych) pozwoliłoby na uniknięcie sporów interpretacyjnych przynajmniej w tym zakresie.

W praktyce, z definicji zaproponowanej obecnie w projekcie ustawy wynikać może np. że już samo ustalenie wyjątkowo długiego terminu płatności za dostawę towarów/wykonanie usługi, które spowoduje „odsunięcie w czasie powstania obowiązku podatkowego” powinno być uznane za przynoszące „znaczny korzyść finansową”. Ponadto tak sformułowany przepis podważa konstytucyjnie zagwarantowaną równość podmiotów, bowiem w zależności od potencjału finansowego podatnika identyczna transakcja może przysporzyć jednemu podmiotowi „znaczny korzyść podatkową”, a drugiemu niewielką co stanowi istotną przesłankę zastosowania klauzuli wobec podatnika z mniejszym potencjałem. Przepisy te budzą spore wątpliwości, że jedynie wybór przez przedsiębiorcę najbardziej niekorzystnego dla siebie podatkowo sposobu przeprowadzenia transakcji (spośród kilku możliwych) uchroni go przed zarzutem obejścia prawa. Przykładowo, jedyną nie obciążoną ryzykiem formą odpłatnego zbycia pewnych składników majątku na rzecz spółki-matki będzie umowa kupna-sprzedaży jako „typowa” i „najbardziej odpowiednia”, bo już choćby umorzenie części udziałów w zamian za ten majątek, jako z pewnością mniej „typowe” i niekiedy korzystniejsze podatkowo, będzie musiało być uznane za „sztuczne”. Uczciwy podatnik będzie musiał rozstrzygać szereg poważnych dylematów, co jest „typowe” a co „sztuczne” przy prozaicznych wydawałoby się czynnościach. Wzięcie rzeczy w najem czy w leasing, a jeśli leasing, to operacyjny czy finansowy; czy wydać dywidendę rzeczową, czy sprzedać najpierw ten majątek udziałowcowi a za chwilę z otrzymanych pieniędzy wypłacić dywidendę.

Tymczasem, Trybunał Konstytucyjny we wspomnianym wyroku wskazał wyraźnie, że nie ma 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. Podobnie o dopuszczalności pewnych form optymalizacji podatkowej wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny przykładowo w wyroku z dnia 17 marca 1999 r. (sygn. akt SA 5341/98), zgodnie z którym sam fakt, że forma i treść umów powodowała zmniejszenie opodatkowania jej stron nie może stanowić podstawy do uznania, że miała ona na celu obejście przepisów prawa z chwilą, gdy mieściła się w jego granicach i odpowiadała także normom prawa podatkowego. Natomiast projektowana klauzula wydaje się takich możliwości w ogóle nie dopuszczać, co może stać się jedną z przesłanek jej potencjalnej niekonstytucyjności. Rozdział 1a został skonstruowany w sposób sugerujący podział dychotomiczny – konstrukcja prawna może być albo „sztuczna”, albo „typowa”. W sytuacji gdy w danym stanie faktycznym konstrukcja „typowa” może być tylko jedna (bo zgodnie z art. 25d jest: „najbardziej odpowiednią”, a nie np. „jedną z najbardziej odpowiednich“!), oznaczać to musi, że wszystkie poza jedną konstrukcje, jakie może zgodnie z innymi ustawami (KC, KSH) zastosować podatnik, są „sztuczne” i zagrożone poważnymi sankcjami podatkowymi. Sytuacja taka wydaje się być całkowicie sprzeczna z konstytucyjną ideą wolności działalności gospodarczej. O ile trudno negować próbę stworzenia narzędzia umożliwiającego walkę z nieuczciwymi podatnikami, to jednak winno ono być skonstruowane na tyle precyzyjnie, by nie utrudniać działalności uczciwym podatnikom.

W szczególności, w proponowanych definicjach **brak jest kluczowego elementu** konstytuującego naszym zdaniem pojęcie unikania opodatkowania, jakim jest cel dokonywanej transakcji, czy też zdarzenia. W przepisach innych krajów, to właśnie istnienie takiego celu pozwala na ocenę, czy mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, czy też nie. Dla przykładu w klauzuli obejścia prawa zawartej w § 43 ust. 2 niemieckiej ordynacji podatkowej (Abgabenordnung) wyraźnie wskazuje się, że regulacji tej nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże pozapodatkowe powody zastosowania określonej konstrukcji gospodarczej.

Wydaje się, że sam fakt wprowadzenia tytułu definicji składających się na klauzulę jest sprzeczne z jej istotą, która co warto przypomnieć ma polegać na ogólnej zasadzie zwalczania nadużyć. Tutaj warto odwołać się do treści Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie w sprawie agresywnego planowania podatkowego (C(2012) 8806).

Można spodziewać się, że proponowany w projekcie ustawy kształt klauzuli będzie podlegał ocenie pod kątem zgodności z Konstytucją RP. Dlatego też, tym bardziej uzasadnione jest przeprowadzenie rzetelnych, pogłębionych analiz w połączeniu z szerokimi i przede wszystkim nie pośpieszonymi konsultacjami co do brzmienia jej przepisów ze wszystkimi zainteresowanymi stronami. W ramach niniejszych uwag do projektu ustawy, deklarujemy aktywny udział w dalszych konsultacjach i analizach w zakresie projektowanych przepisów, które – w świetle powyższych uwag – wydają się uzasadnione, i które – w co wierzymy – zostaną przez Projektodawcę niezwłocznie przeprowadzone.

2. Zmiany w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego

W projekcie ustawy przewidziano liczne zmiany dotyczące ważnej dla podatników instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego, stosowanej w celu ograniczenia ryzyk podatkowych. Po zapoznaniu się z proponowanymi przepisami, uważamy, że część z nich wypełnia założenia przyjęte przez Projektodawcę co do uproszczenia stosowania procedur podatkowych, jednak są i takie, które zmierzają do znacznego zmniejszenia znaczenia tej instytucji.

W naszej ocenie, spośród zmian odnoszących się do instytucji interpretacji indywidualnych pozytywnie ocenić należy możliwość występowania z wnioskiem o wydawanie interpretacji indywidualnych przez grupę podmiotów uczestniczących w tej samej transakcji.

Z drugiej strony, jako niekorzystną dla 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.

W szczególności ten katalog poszerzono o sytuacje, w których stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o interpretację indywidualną pokrywa się zakresem z uprzednio wydaną interpretacją ogólną. Zmiana ta z perspektywy organów podatkowych może być przejawem, zgodnych z deklarowanym zamierzeniem Projektodawcy, modyfikacji zmierzających do uproszczenia procedur.

Niemniej z perspektywy podatników – zmiana w tym kształcie, oznacza ograniczenie możliwości do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie. Jej wprowadzenie powoduje również niemożność poddania kontroli sądu administracyjnego merytorycznego stanowiska organów podatkowych zaprezentowanego w interpretacji ogólnej, do której „odesłano” podatnika.

Przypomnieć tutaj należy, iż 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, twierdząc, 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, w jakim podatnik obecnie uzyskuje potwierdzenie prawidłowości zastosowanego podejścia w drodze interpretacji indywidualnej. Otrzymanie interpretacji indywidualnej z takim opóźnieniem, może oznaczać pogorszenie sytuacji podatnika. Pogorszenie to może oznaczać mniejszy zakres ochrony na podstawie interpretacji indywidualnej, która – z uwagi na wcześniejsze postępowanie zażaleniowe 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 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.¹

Na tle proponowanych rozwiązań, w przypadku nie uwzględnienia przedstawionych postulatów, proponujemy wprowadzenie możliwości zaskarżania interpretacji ogólnych w celu umożliwienia sądowej kontroli stanowiska zajmowanego przez Ministra Finansów. Uprawnionymi do zaskarżania interpretacji ogólnych mogłyby być reprezentatywne organizacje reprezentujące podatników/przedsiębiorców.

Na ograniczenie swobody podatnika do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej wpłynie także dodanie §2a do art. 14b, wprowadzającego regułę, zgodnie z którą wniosek 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 one do podatników adresowane), interpretacje ich dotyczące, nie będą w stanie dać podatnikowi pełnej ochrony, która obejmuje także zwolnienie z podatku. 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.

Warto też wskazać, iż prawo podatkowe obejmuje także przepisy, których charakter nie zawsze jest jednoznaczny i nie pozwala na bezdyskusyjne zakwalifikowanie takich przepisów – bądź nie – do grupy przepisów regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych. Przykładowo, art. 53a Ordynacji Podatkowej zawiera dyspozycję, co do sposobu kalkulowania odsetek za zwłokę od zaniżonych zaliczek, kierowaną – zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów – wyłącznie do organów podatkowych. Wprowadzenie proponowanej zmiany, zakazującej podatnikowi występowanie z wnioskiem o interpretację w zakresie przepisów prawa podatkowego regulujących prawa i obowiązki organów podatkowych, oznaczać może brak drogi dla podatnika do potwierdzenia w drodze interpretacji indywidualnej prawidłowości jego poglądu, co do zasad obliczania odsetek za zwłokę od zaliczek na podatek, czyli od sankcji, jaka jest na niego nakładana. Zmiana ta uniemożliwi również uzyskanie interpretacji indywidualnych, które nawet pośrednio odnoszą się do określenia cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi. W praktyce Minister Finansów wyraża pogląd, że szacowanie cen jest uprawnieniem organów podatkowych, podczas gdy pytania nie dotyczą, np. poziomu cen a rodzaju kosztów, które należy uwzględnić przy określaniu tego poziomu.

Proponowane brzmienie art. 14e rozszerza przypadki, w którym Minister Finansów będzie mógł zmienić, uchyli lub stwierdzić nieważność wydanej interpretacji indywidualnej. Niezwykle ważne z punktu widzenia przedsiębiorców i konstytucyjności tego przepisu jest jego uszczegółowienie, iż we wskazanym trybie nie może być uchylona bądź wygaszona interpretacja indywidualna wydana przez organ w następstwie korzystnego dla podatnika orzeczeniu sądu administracyjnego, który uwzględnił jego skargę na pierwotnie wydaną interpretację indywidualną. Obecne brzmienie przepisu art. 14c nie zawiera takiego ograniczenia, co rodzi niebezpieczeństwo wystąpienia sytuacji swego rodzaju „korygowania” orzeczenia sądu w indywidualnej sprawie przez Ministra Finansów. Narusza to zasady konstytucyjnego podziału władzy – decyzją administracyjną Ministra można będzie zmienić szereg wyroków niezawisłych sądów.

¹ 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).

Uwagi szczegółowe do zmienianych przepisów o interpretacjach indywidualnych

- a) art. 14g - proponuje się uchylenie §3, który mówi o wydaniu postanowienia w przypadku pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia – postulujemy nie uchylać §3, aby podatnik otrzymywał informację o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia,
- b) art. 14i - w §3 początek zdania między słowami „Interpretacja indywidualna” warto powrotnie uzupełnić o słowa „wraz z wnioskiem o wydanie interpretacji” tak, aby publikowany był tekst wniosku podatnika i tekst interpretacji organu, gdyż zapewnia to pełen obraz objętej interpretacją sprawy. Uzupełnienie interpretacji o wyczerpujący stan faktyczny jest zawsze subiektywnym wyborem tego co istotne dla czytelnika i tego co można pominąć,
- c) art. 14zc - zapisano, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej będzie kosztował 15.000 lub 30.000 zł jeżeli stroną czynności są nierezydenci. Dostępność do dobrodziejstwa skorzystania z opinii zabezpieczającej nie powinna być ograniczana przez warunki finansowe, które mogą być nie do spełnienia, bądź wpływać znacząco na koszty działalności podatnika. Tym sposobem nastąpi selekcja i wykluczenie podatników mniej zamożnych, których nie będzie stać na opinię w takim koszcie. Wzorem przepisów o porozumieniach w sprawach ustalenia cen transakcyjnych proponujemy ustalenie minimalnego poziomu opłaty w wysokości 5.000 zł oraz powiązanie jej z ilością jurysdykcji „biorących udział” w transakcji. Jedna jurysdykcja = 5.000 zł, dwie = 10.000 zł, itd...,
- d) art. 14t - nie zawiera uregulowań dotyczących kogo obejmuje zasada nieszkodzenia – a powinna się odnosić do podmiotu wykonującego zamówienie, który zastosował się do interpretacji otrzymanej przez zamawiającego. Ponadto, za celowe uznajemy również uregulowanie kwestii obowiązkowego udostępniania przez zamawiającego posiadanej przez niego interpretacji indywidualnej wszystkim podmiotom przystępującym do przetargu – powinna ona stanowić część dokumentacji przetargowej.

3. 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 dokonywania pokontrolnej korekty rozliczeń w VAT i podatku akcyzowym, stanowi karę dla podatnika z tytułu dokonanej korekty, która będzie niesprawiedliwie w naszym odczuciu, 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 Kodeksu

karnego skarbowego². 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 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.

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)*”³. Tymczasem, projektodawca próbuje uczynić z nich sankcję.

Uwagi szczegółowe do przepisów odnoszących się do odsetek za zwłokę

- a) art. 56 §2 wymaga precyzyjnego wskazania, że nadpłata/zwrot ma istnieć w chwili złożenia korekty deklaracji lub wniosku oraz ma być złożony w ciągu 7 dni od złożenia korekty. Obecne brzmienie przepisów jest nieprecyzyjne – może być rozumiane w ten sposób, że podatnik musi złożyć wniosek w ciągu 7 dni od korekty – nie reguluje przypadku, gdy nadpłata już istnieje bo wynika np. z deklaracji. Wprowadzenie 6-miesięcznego terminu pozwalającego na skorzystanie z obniżonej stawki odsetek jest niezasadne i niezgodne z celami deklarowanymi w uzasadnieniu nowelizacji.

² Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz.U.2013.186).

³ Podobnie w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (nr IPPP2/443-925/10/12-9/KG).

4. Moment potrącenia (zaliczania) kwoty nadpłaty z kwotą zaległości podatkowej

Do art. 76a §2 Ordynacji podatkowej Projektodawca wprowadza zasadę, według której zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych będzie następowało z dniem jej ujawnienia przez podatnika, albo przez organ podatkowy (tj. z dniem złożenia deklaracji wskazującej nadpłatę, złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty czy wydania decyzji określającej wysokość nadpłaty lub innej, z której ta nadpłata wynika). Zmiana ta, na pierwszy rzut oka, wydaje się być zmianą drobną, doprecyzowującą. Jednakże, w praktyce jest to naszym zdaniem, jedna z najdalej idących zmian jeśli chodzi o negatywne skutki dla podatników.

Projektodawca zdaje się również mieć świadomość negatywnej natury tej zmiany, dlatego też w tekście uzasadnienia do projektu ustawy ogranicza się wyłącznie do stwierdzenia, że w określonych w Ordynacji podatkowej przypadkach, takich jak w przypadku zwrotu nadpłaty w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego, oprocentowanie nadpłaty nie będzie naliczane. Zaś, w tabeli stanowiącej załącznik do założeń do projektu ustawy Projektodawca przyznaje, że wprowadzenie omawianej zmiany może mieć negatywne konsekwencje dla podatników w szerszym zakresie.

Aktualnie, zjawiskiem powszechnym w realiach życia gospodarczego są korekty rozliczeń podatkowych. Często, korekty takie wynikają z przesunięcia w czasie zobowiązania podatkowego – oznacza to w przypadku jednego z okresów podatkowych powstanie nadpłaty oraz w przypadku innego okresu podatkowego – zaległości podatkowej w tej samej kwocie. W takiej sytuacji, na gruncie aktualnych przepisów, przy założeniu, że nadpłata powstała wcześniej a zobowiązanie podatkowe później, na skutek wzajemnego potrącenia kwoty nadpłaty z kwotą zobowiązania, podatnik nie jest zobowiązany do uiszczania jakiegokolwiek zapłaty podatku, ponieważ Skarb Państwa nie poniósł z tego tytułu uszczerbku. Na podkreślenie, po raz kolejny, zasługuje fakt, że w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych odsetki mają zrekompensować korzystanie z cudzego kapitału (w tym przypadku Skarbowi Państwa).

Tymczasem, obecnie proponowana zmiana może realnie spowodować obciążenie podatników kosztami odsetek od zaległości podatkowych w sytuacjach, w których budżet państwa nie poniósł jakiegokolwiek uszczerbku majątkowego – dysponował w tym czasie „nieujawnioną” nadpłatą. W tej sytuacji, podatnik, którego środki (nadpłata) pozostawały w dyspozycji organu podatkowego, byłby dodatkowo karany/obciążany kosztem odsetek, które przypomnijmy dziś wynoszą 10% rocznie. Trudno to pogodzić z tak akcentowaną w prawie podatkowym kompensacyjną funkcją odsetek od zaległości podatkowych – tj. formy rekompensaty za korzystanie z cudzego kapitału. W naszej ocenie, taka zmiana może prowadzić do nieuzasadnionego pogorszenia pozycji podatkowej podatnika, a tym samym do nieuzasadnionego zwiększenia obciążeń fiskalnych ciążących na podatniku.

Wobec tego, nie można się zgodzić ze stwierdzeniem Projektodawcy zawartym w uzasadnieniu do projektu ustawy, że w związku z proponowanym rozwiązaniem podatnik co do zasady nie dozna żadnego uszczerbku majątkowego. Słabość tej koncepcji wynika również z faktu, że w żadnym miejscu uzasadnienia Projektodawca nie wskazuje rzetelnej i racjonalnej przyczyny wprowadzenia zmiany w omawianym zakresie.

Na podkreślenie zasługuje również fakt, że w przeszłości ustawodawca świadomie zrezygnował z zasady obowiązującej dla powstania nadpłaty w VAT, zgodnie z którą nadpłata w VAT powstawała z dniem złożenia korekty deklaracji (czyli z dniem ujawnienia nadpłaty). Takie uregulowanie, co do zasady, uniemożliwiało do końca 2008 r. zaliczenie nadpłaty w podatku VAT na poczet zaległości podatkowej na dzień zapłaty zawyżonego podatku. Następowo to dopiero na dzień złożenia korekty deklaracji. Na skutek skreślenia szczególnego przepisu odnoszącego się do powstania nadpłaty w VAT (przewidującego późniejszy "sztuczny" i bardzo niekorzystny dla podatników moment powstania nadpłaty w VAT), począwszy od 1 stycznia 2009 r., nadpłata w podatku od towarów i usług powstaje z dniem dokonania zapłaty podatku nienależnego

lub w wysokości większej od należnej, czyli zgodnie z regułami ogólnymi. Co niezwykle istotne, Ustawodawca, uzasadniając wprowadzenie tej zmiany wskazał, że „spowoduje wyeliminowanie niesprawiedliwej kary dla przedsiębiorców, jaką niewątpliwie jest obowiązek zapłaty odsetek od zbyt wczesnie zadeklarowanego podatku VAT. Projekt tym samym ułatwi działalność gospodarczą, bowiem przedsiębiorcy nie będą bać się konsekwencji zbyt wczesnego zadeklarowania podatku VAT, a odsetki od zaległości podatkowej w wyniku zbyt wczesnie odliczonego podatku naliczonego będą naliczane jedynie za okres, kiedy Skarb Państwa poniósł rzeczywisty uszczerbek, czyli do chwili nadpłacenia podatku przez podatnika za okres następny”. W świetle powyższego, zakładając racjonalność polskiego Prawodawcy, trudno jest dziś doszukać się racjonalnego uzasadnienia dla wprowadzenia proponowanych obecnie w projekcie ustawy zmian w zakresie zaliczania kwoty nadpłaty z kwotą zaległości podatkowej.

5. Zawieszenie terminu biegu przedawnienia podatkowego w przypadku zastosowania procedury o unikaniu podwójnego opodatkowania (ang. Mutual Agreement Procedure)

Zmiana w art. 70a Ordynacji podatkowej polega na dodaniu §1a, który przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego „w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie właściwej 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 nie trwa 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 odczytujemy 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 świetle powyższego, w naszej ocenie, 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 ograniczenie zawieszenia biegu przedawnienia do 3 lat.

6. Przedawnienie prawa do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty

Za całkowicie nieuprawnioną uznajemy zmianę wykluczającą możliwość wystąpienia z wnioskiem o zwrot nadpłaty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 79 §2). Z wnioskiem takim można wystąpić, jeżeli nadpłata jest efektem wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a więc gdy – w pewnym uproszczeniu – powstała w wyniku uchybień leżących po stronie ustawodawcy lub organów państwa.

7. Skład Rady ds. unikania opodatkowania

W projektowanym art. 271b §3 wskazano członków Rady do Spraw Unikania Opodatkowania, będącej niezależnym od organów podatkowych, kolegialnym organem wydającym opinie o zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Skład Rady wymaga bezwzględnego uzupełnienia o przedstawiciela podatników. Zdaniem Konfederacji zasadne jest zastosowanie modelu formalnego – czyli w skład Rady wchodziłoby przedstawiciele organizacji, reprezentatywnych w rozumieniu ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o Trójstronnej Komisji do Spraw Społeczno-Gospodarczych i wojewódzkich komisjach dialogu społecznego (Dz.U. Nr 100, poz. 1080, z późn. zm.), bądź modelu merytorycznego, tzn. że w skład Rady wchodziłoby przedstawiciele reprezentatywnych organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, prowadzących faktyczną i uznaną działalność w obszarze prawa podatkowego i przepisów podatkowych.

W obydwu modelach przedstawiciele danej organizacji powinni dawać należytą rękojmię prawidłowej realizacji działań Rady (tak jak w przypadku pracowników uczelni wyższych).

8. Pozostałe zmiany

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

Jako przykład takich zmian, o charakterze technicznym, niemniej o zdecydowanie negatywnej naturze z punktu widzenia przedsiębiorców i pogarszających sytuację podatników należy wskazać:

- a) 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).
- b) 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 jego wpłaty i potwierdza wygaśnięcie zobowiązania podatkowego – ograniczenie wydawania takich postanowień do działania na wniosek podatnika, oznaczać będzie, iż część podatników (którzy obecnie otrzymują takie postanowienia wydawane przez organy podatkowe z urzędu) z tej instytucji już nie skorzystają.
- c) Zmiana w art. 77 §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, zakładająca wydłużenie terminu na zwrot nadpłaty w przypadku orzeczenia sądowego (usunięcie terminu na zwrot nadpłaty w terminie 14 dni od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję

organu podatkowego pierwszej instancji lub stwierdzającego jej nieważność). Wprowadzony termin – 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu, stwierdzeniu nieważności decyzji może w praktyce znacznie wydłużyć termin otrzymania zwrotu nadpłaty przez podatnika, której istnienie – co istotne – zostało już potwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji.

- d) 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 zmiany polegającej na wprowadzeniu możliwości stosowania kar porządkowych także w trybie czynności sprawdzających (zmiana do art. 280 Ordynacji podatkowej); tutaj warto przypomnieć, iż 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 prowadzących działalność gospodarczą na masową skalę w wielu punktach na terenie całego kraju.
- e) Zmiana wprowadzana w dodawanym art. 62b §1 pkt 3 polegająca na wprowadzeniu możliwości zapłaty podatku także przez podmiot inny niż zobowiązany do zapłaty, z jednoczesnym ograniczeniem tej kwoty do 1000 zł, nie ma merytorycznego uzasadnienia. Biorąc pod uwagę realia gospodarcze i brak ryzyk po stronie Skarbu Państwa proponujemy usunięcie progu kwotowego.
- f) Propozycja brzmienia art. 75 § 2 zakłada, że podatnik lub inkasent będzie mógł wnosić o nadpłatę jedynie w przypadku gdy „wpłacony podatek nie został pobrany od podatnika”. Jest to generalnie odzwierciedlenie poglądów panujących w orzecznictwie, że prawo do nadpłaty powinien mieć podmiot, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku. Jednak zmiana ta komplikuje relacje na linii płatnik-podatnik, szczególnie w przypadku gdy podatnikiem jest podmiot zagraniczny. Dotąd bowiem w przypadku poboru i zapłaty podatku, który okazał się nieuzasadniony, podatnik zwracał płatnikowi równowartość podatku i – jako podmiot ponoszący ciężar podatku – występował o zwrot. Obecnie w takich przypadkach to podmiot zagraniczny będzie musiał prowadzić postępowania nadpłatowe w polskich urzędach, co wiąże się z dodatkowymi kosztami. Stąd proponujemy, aby drugie zdanie ww. przepisu kończyło się następująco: „...jeżeli wpłacony podatek nie został pobrany od podatnika, albo został pobrany lecz jego równowartość została podatnikowi zwrócona”.
- g) Proponowany przepis art. 59a §1 prowadzi do sytuacji, że zobowiązania zabezpieczone hipoteką w istocie nie przedawniają się.
- h) Słuszną propozycją jest wprowadzenie pełnomocnictw ogólnych (art. 138d), niemniej proponujemy pójść w tym pomysle dalej i zlikwidować regulację szczególną w art. 80a. Nie wydaje się racjonalnym przedkładanie obok pełnomocnictwa ogólnego dodatkowego pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji.
- i) W art. 184 §1 zapisano, że organ podatkowy powinien zwracać szczególną uwagę na zasadę szczególnego zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi, a ich klientami. Postulujemy określenie, czym ma się to przejawiać. Bez listy ograniczeń/wskazówek, które organ powinien brać pod uwagę, zapis pozostaje martwy.
- j) Art. 193a §1 i §2, art. 274c §1 pkt 2, art. 287 §1 pkt 2 projektu ustawy nowelizującej zakładają, że organ podatkowy może żądać przekazania ksiąg i dowodów księgowych na informatycznych nośnikach danych w postaci plików o formacie strukturalnym. Format strukturalny nie został określony w projekcie ustawy w wyniku tego powstaje obawa czy systemy informatyczne podatników będą miały możliwość i czas na dostosowanie się do przedstawionego wymogu. Wprawdzie proponuje się wejście w życie tych przepisów

od 2016 roku (lub 2017 dla małych i średnich firm) jednak kluczowym jest data wydania rozporządzeń określających cechy plików, struktury logiczne itd.

- k) Propozycja zapisu art. 262 §1a jest zbyt restrykcyjna. Przepis pozwalał będzie w łatwy sposób ukarać osobę reprezentującą firmę (np. członka zarządu) bez przeprowadzania postępowania wyjaśniającego w zakresie stopnia winy, osoby przyczyniającej się itp.
- l) W art. 286 zaproponowano dodanie §4 mówiącego, że kontrolujący mogą wchodzić i poruszać się po terenie kontrolowanej jednostki bez potrzeby uzyskiwania przepustki. Zapis jest potencjalnie niebezpieczny tak dla kontrolującego, jak i dla kontrolowanego. Z punktu widzenia kontrolującego w przypadku znaczącej awarii, pożaru, wybuchu, to że kontrolujący znajduje się na terenie zagrożonym (przeznaczonym do ewakuacji) nie będzie odnotowane. Nierzadko przejścia między pomieszczeniami technicznymi jest obwarowane posiadaniem przepustek. Podobnie niezrozumiałym jest obligatoryjny brak kontroli osobistej, osoba taka może wnieść lub wynieść coś co będzie stanowiło dla niej i jej otoczenia zagrożenie. Skoro osoba ta podlega przepisom BHP w kontrolowanej jednostce, to i tak musi się z nimi zapoznać, tym samym czynnik czasu w zakresie np. przepustki i tak nie jest kluczowym. Rozwiązaniem może być obowiązek wydania przepustki kontrolującemu.
- m) Art. 290 §6 projektu zakłada odstępianie od przekazania kontrolowanemu załączników do protokołu udostępnionych przez kontrolowanego. Kontrolowany ma prawo posiadać pełną dokumentację z kontroli. Częściowa dokumentacja u kontrolowanego spowoduje ponowne gromadzenie (odtworzenie przekazanego na potrzeby kontroli) przez podatnika materiału na potrzeby rzetelnego zapoznania się z protokołem. Kluczowe jest pozyskanie informacji, które (i w jakiej części) dokumenty są podstawą ustaleń protokolarnych; załączanie tych dokumentów do protokołu daje podatnikom pewność w tej materii.
- n) W art. 23 proponujemy uchylenie §4, który stanowi, że organ podatkowy może stosować inne niż wymienione w §3 metody szacowania w szczególnie uzasadnionych przypadkach, po zmianach (biorąc pod uwagę zmiany we wprowadzeniu do §3) organ mógłby stosować określone w §3 metody „w szczególności” co pozostawia katalog metod otwartym, a wraz z uchyleniem §4 mówiącego o szczególnych warunkach stosowania innej niż wymieniona w §3 metody włącza dowolną wybraną przez organ metodę szacowania dochodu, jako stosowaną równorzędnie (bez szczególnych warunków) z metodami zdefiniowanymi. De facto, taka konstrukcja pozostawia organowi dużą dowolność w szacowaniu dochodu. Proponujemy nie wprowadzać zmian proponowanych dla art. 23 §3 i 4 i pozostawić ich zapisy w obecnym kształcie.

9. Zmiany w przepisach Ordynacji podatkowej zasługujące na uwzględnienie (Podatkowa Grupa Kapitałowa)

Jako pozytywną zmianę zaproponowaną w omawianym projekcie ustawy uznajemy uregulowanie w art. 77b Ordynacji podatkowej kwestii zwrotu nadpłaty na rzecz wspólnika spółki cywilnej. Zwracamy jednakże uwagę, że w tym przypadku pominięto problem zwrotu nadpłaty spółkom należącym do podatkowej grupy kapitałowej, co w świetle niektórych organów podatkowych budzi dziś poważne wątpliwości interpretacyjne.

Nie sposób pominąć faktu, iż przy okazji formułowania nowych przepisów Ordynacji podatkowej nie wykorzystano okazji, aby uwzględnić potrzeb dużej grupy podmiotów (na przykład funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych). Podmioty te w dyskusji z organami podatkowymi zwracały uwagę na konieczność zmian w przepisach podatkowych, w szczególności w Ordynacji podatkowej, mających na celu usunięcie barier i trudności, które obecnie, bez specjalnego uzasadnienia, nie ułatwiają, czy wręcz utrudniają prowadzenie działalności

gospodarczej. Jedną z takich kwestii jest na przykład konieczność angażowania dużych nakładów administracyjnych związanych z zabezpieczeniem pozycji podatkowej podmiotów należących do PGK w postaci interpretacji przepisów prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że literalne brzmienie przepisów Ordynacji podatkowej oraz praktyka organów skarbowych, wskazuje, że interpretacje indywidualne uzyskane przez spółki wchodzące w skład PGK nie mają zastosowania do PGK, jako odrębnego podatnika. Ponadto, istnieją wątpliwości co do zastosowania interpretacji indywidualnych uzyskanych przez spółki tworzące PGK po jej rozwiązaniu i przystąpieniu do nowej PGK lub jej przedłużeniu. W praktyce często dochodzi do takiej sytuacji, że po zakończeniu funkcjonowania jednej PGK, podmioty ją tworzące decydują się na kontynuowanie współpracy i powołanie nowej PGK. W takiej sytuacji, konieczne jest ponowne wystąpienie z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie, w jakim takie interpretacje wydano dla PGK, która przestała funkcjonować. Z tego względu, istotne z perspektywy podmiotów funkcjonujących w ramach PGK wydaje się wprowadzenie przepisów, które wprost zapewniałyby m.in. możliwość uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego przez podmioty planujące przystąpić do PGK, tak aby interpretacja wydana dla PGK jako odrębnego podatnika, była wiążąca i stanowiła ochronę również dla późniejszej („nowej”) PGK.

Podsumowanie

W związku z szerokim i istotnym z perspektywy polskich przedsiębiorców zakresem zmian objętym projektem ustawy, w naszej ocenie, dalszy proces uzgodnień międzyresortowych i społecznych, który – w świetle powyższych uwag powinien się odbyć – winien nastąpić w atmosferze dialogu pomiędzy Projektodawcą a wszystkimi zainteresowanymi stronami. Tymczasem, niezwykle krótki termin na przedstawienie uwag w ramach konsultacji międzyresortowych i społecznych nie pozwala na całościowe i rzetelne przeanalizowanie regulacji będących przedmiotem nowelizacji, a tym samym uniemożliwia wyczerpujące przedstawienie stanowiska zainteresowanych stron co do proponowanych zmian. Dla przypomnienia, projekt opublikowano 17 lipca 2014 r., a termin konsultacji międzyresortowych wyznaczono na 28 lipca 2014 r. a konsultacji społecznych na 4 sierpnia 2014 r. Dokument wpłynął do Konfederacji Lewiatan w dniu 21 lipca 2014 r., zatem dysponowaliśmy jedynie dziewięcioma dniami roboczymi na przeprowadzenie konsultacji z zainteresowanymi przedsiębiorcami. Nie bez znaczenia dla pracy nad projektem ma okres urlopowy, w którym utrudnione jest dotarcie do wszystkich ekspertów z firm członkowskich.

Dlatego też, pożądanym w naszej ocenie rozwiązaniem jest wydłużenie terminu na przeprowadzenie konsultacji międzyresortowych i społecznych oraz zorganizowanie tego procesu

z aktywnym udziałem wszystkich zainteresowanych stron, również poprzez spotkania przedstawicieli Projektodawcy z zainteresowanymi resortami i przedsiębiorcami. Dałoby to szansę i możliwość wypowiedzenia się i przedstawienia Projektodawcy stanowisk, opinii i zastrzeżeń zainteresowanych stron w odniesieniu do wszystkich budzących zainteresowanie i wątpliwości projektowanych rozwiązań.

Odwołując się do art. 16 ustawy o organizacjach pracodawców w związku z art. 19 ust. 2 ustawy o związkach zawodowych, który stanowi, że organizacjom pracodawców przysługuje 30-dniowy termin na konsultację projektów aktów prawnych, zastrzegamy sobie prawo do uzupełnienia i zmiany przedmiotowego stanowiska w terminie do 20 sierpnia 2014 r.