**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 „znaczna korzyść podatkowa” 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: *„...znaczna korzyść podatkowa 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. Stoi 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[[1]](#footnote-1)). Co warte również odnotowania, podobną metodę zaproponował Minister Gospodarki w trakcie uzgodnień międzyresortowych. Wykorzystanie wskaźnika procentowego 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)[[2]](#footnote-2).

1. **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.](http://pl.wikipedia.org/wiki/%C5%81acina) *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
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:*

1. *odpisów amortyzacyjnych dokonywanych po 1 stycznia 2016 r. od środków trwałych
i wartości niematerialnych i prawnych nabytych przed dniem 1 stycznia 2016 r.,*
2. *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.,*
3. *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,*
4. *odliczenia podatku naliczonego związanego z dostawą towarów i świadczeniem usług dokonanymi 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.”.*
5. **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)[[3]](#footnote-3).

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:*

1. *charakterystyka prawna poszczególnych etapów, z jakich składa się uzgodnienie, jest niespójna
z istotą prawną tego uzgodnienia jako całości;*
2. *uzgodnienie lub szereg uzgodnień są przeprowadzane w sposób, który nie byłby zwykle stosowany w ramach działalności gospodarczej uznawanej za racjonalną;*
3. *uzgodnienie lub szereg uzgodnień zawiera elementy, których skutkiem jest wzajemne kompensowanie lub anulowanie tych elementów;*
4. *zawarte transakcje mają charakter okrężny;*
5. *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;*
6. *oczekiwany zysk przed opodatkowaniem jest nieznaczny w porównaniu z kwotą oczekiwanej korzyści podatkowej*.”

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

Projektodawca, opierając się na zaleceniach KE wprowadził w przepisach o klauzuli szereg definicji mających ją opisywać. Pojęcia te, z uwagi na użyte w nich zbyt ogólne sformułowania, 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 przyjąć „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:**

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

1. złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,
2. 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.

1. **Zmiany w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego**
	1. ***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 sytuacje, 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 posługiwania 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 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 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.[[4]](#footnote-4) 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 sytuacje, w których stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku
o interpretację indywidualną, zdaniem organu, pokrywa się z zakresem uprzednio wydaną interpretacją ogólną.**

* 1. ***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 wpłynie także dodanie §2a do art. 14b. Przepis ten ma wprowadzić 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 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 postepowania, 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:

1. obowiązuje tylko w postępowaniu podatkowym – co oznacza, że w innych sytuacjach podatnik nie będzie mógł uzyskać „pełnej informacji o przepisach” do jakiej referuje,
2. 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 miałoby dotyczyć przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość
oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej.**

1. **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 wymierzane w trybie postępowań karnych skarbowych za oszustwa podatkowe, są ze swej istoty bardziej sprawiedliwe. Są – według założeń stojących u podstaw polskiego prawa karnego i karnego skarbowego – wymierzane adekwatnie do czynu (oszustwa podatkowego), który popełnił sprawca. Uwzględniana jest wina i społeczna szkodliwość czynu. Pod uwagę bierze się także możliwości płatnicze sprawcy (ile zarabia, jakie ma dochody), jego warunki osobiste i rodzinne.
W przypadku podatników innych niż osoby fizyczne, którzy odnieśli korzyść z czynu zabronionego popełnionego przez osobę działającą w ich imieniu, możliwa jest także dalsza odpowiedzialność
o charakterze karnym – na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 października 2002 r.
o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (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)*”[[5]](#footnote-5). 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.**

1. **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
z ogromną skalą zapytań skierowanych do podatników. W przypadku spółek prowadzących wielooddziałową działalność gospodarczą na masową skalę wielu punktach na terenie całego kraju, przygotowanie tak obszernej dokumentacji oraz jej zebranie w wyznaczone miejsce ze wszystkich oddziałów w terminie wyznaczonym przez organ kontrolujący jest w zasadzie niemożliwe. Problem ten napotykają w praktyce podmioty z sektora energetycznego, gazownictwa, towarzystwa ubezpieczeniowe i banki. Za niepożądaną należy uznać zatem propozycję nakładania kar porządkowych w trakcie prowadzenia czynności sprawdzających, ponieważ tego typu zmiana nie tylko zaprzecza charakterowi czynności sprawdzających i sprowadza tę instytucję do kontroli podatkowej, jednocześnie narażając podatników na dodatkowe sankcje bez możliwości obrony swoich praw.

**W związku z powyższym, postulujemy o:**

**wykreślenie:**

* 1. **z projektowanego art. 262 §1 pkt 2 wyrażenia „lub nie dokonali w terminie wyznaczonym
	w wezwaniu”, oraz**
	2. **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.**

1. Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2013 r. Poz. 186, ze zm., dalej: kks). [↑](#footnote-ref-1)
2. Źródło: http://taxinsights.ey.com/archive/archive-pdfs/2013G-CM3837-India%E2%80%99s-CBDT-issues-rules-for-application-of-GAAR.pdf [↑](#footnote-ref-2)
3. Zalecenia Komisji Europejskiej z dnia 12 grudnia 2012 r., C(2012) 8806. [↑](#footnote-ref-3)
4. 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). [↑](#footnote-ref-4)
5. Podobnie w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie (nr IPPP2/443-925/10/12-9/KG). [↑](#footnote-ref-5)