

Warszawa, 17 września 2018 r.
KL/329/153/PP/2018


Pani
Prof. Teresa Czerwińska
Minister Finansów

Szanowna Pani Minister,

w odpowiedzi na pismo z dnia 24 sierpnia 2018 r. znak DD6.8200.5.2018 kierujące do konsultacji społecznych projekt z dnia 24 sierpnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, przekazuję dodatkowe uwagi stanowiące uzupełnienie opinii Konfederacji Lewiatan przekazanej w dniu 10 września 2018 r. znak KL/318/147/1572/PP/2018.

Biorąc pod uwagę ilość proponowanych w projekcie zmian oraz ich wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorców, ponownie uprzejmie proszę o przyjęcie zaproszenia na spotkanie z przedstawicielami Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan w celu omówienia zgłaszanych przez nas uwag.

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz
Prezydent Konfederacji Lewiatan

W załączeniu:

Uzupełnienie opinii z dnia 10 września 2018 r. znak KL/318/147/1572/PP/2018 do projektu z dnia 24 sierpnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw.



Uzupełnienie opinii z dnia 10 września 2018 r. znak KL/318/147/1572/PP/2018 do projektu z dnia 24 sierpnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (dalej „Projekt”).

1. Alternatywne opodatkowanie odsetek od obligacji i pożyczek

a) Zakres przedmiotowy regulacji

Przepisy art. 14- 18 Projektu wprowadzają możliwość preferencyjnego opodatkowania, zryczałtowanym podatkiem dochodowy w wysokości 3%, odsetek (i dyskonta) od obligacji emitowanych na rzecz podmiotów zagranicznych.

W tym zakresie, art. 15 Projektu wprowadza warunki dla obligacji, które muszą zostać spełnione aby odsetki wypłacane z tytułu tych obligacji mogły skorzystać z powyższej stawki opodatkowania. I tak:

- emitentem obligacji musi być podatnik podatku dochodowego,
- obligacje muszą być wyemitowane przed 1 stycznia 2019 r.,
- obligacje muszą mieć termin wykupu **nie krótszy niż 1 rok**; oraz
- obligacje muszą być dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym lub wprowadzone do alternatywnego systemu obrotu w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi.

Ww. przepis Projektu zawiera te i pozostałe warunki ogólne, na podstawie których płatnik odsetek może skorzystać z preferencyjnej stawki podatku. Jednocześnie, art. 17 Projektu, stanowi przepis szczególnie do powyższej regulacji i modyfikuje przedstawione warunki w sytuacjach, w których źródłem finansowania emisji obligacji były środki finansowe pozyskane w wyniku emisji obligacji, dokonanej przez spółkę zagraniczną, która nabyła obligacje polskiej spółki. Analogicznie przepisy stosuje się również w przypadku wypłaty odsetek od pożyczki sfinansowanej środkami finansowymi pozyskanymi w wyniku emisji obligacji.

W tym miejscu należy zaznaczyć, że art. 17 zawiera bardziej restrykcyjne niż art. 15 warunki odnośnie okresu, na który muszą zostać wyemitowane obligacje (udzielone pożyczki) polskiego podatnika. Wprowadzenie rozróżnienia, że termin wykupu w przypadku tego typu obligacji (spłaty pożyczek) **nie może być krótszy niż 5 lat** nie jest zrozumiałe. Brakuje również w uzasadnieniu do Projektu wyjaśnienia przyczyny takiego zróżnicowania.

W ocenie Konfederacji Lewiatan, aby zachować spójność i przejrzystość regulacji w tym zakresie, zakres przedmiotowy regulacji powinien pozostać niezmieniony. W szczególności mając na względzie dobrowolny charakter proponowanych przepisów, zmiana art. 17 Projektu umożliwiłaby skorzystanie



z możliwości zapłaty alternatywnego zryczałtowanego podatku przez szerszą rzeszę przedsiębiorstw będących w podobnej sytuacji. Obecna treść przepisu stanowi znaczące ograniczenie. Zmniejszając proponowany termin wykupu obligacji (spłaty pożyczek) do okresu **nie krótszego niż 1 rok** (jak w przypadku art. 15), ustawodawca zachęciłby większą liczbę płatników do rozważenia wyboru takiej formy opodatkowania.

Jednocześnie, zostawienie przepisów w ich obecnym kształcie może powodować brak zrozumienia przez przedsiębiorców i inwestorów zagranicznych różnych zasad opodatkowania stosowanych do podobnego typu transakcji (emisji obligacji) i spowodować utrudnienia w ocenie rentowności obligacji w wyemitowanych na okres poniżej i powyżej 5 lat. Brak jednolitych warunków może również spowodować zniechęcenie do inwestowania na polskim rynku przez zagraniczne podmioty w przyszłości.

Zdaniem Konfederacji Lewiatan wprowadzenie zmian do brzmienia przepisów może mieć pozytywne skutki w sensie ekonomicznym poprzez maksymalizację wpływów budżetowych. W szczególności biorąc pod uwagę wskazane przez Ministerstwo Finansów w uzasadnieniu Projektu okoliczności będące, co prawda, podstawą do wprowadzenia zmian zasad rozliczeń podatku u źródła, natomiast mające zdaniem Konfederacji Lewiatan również przełożenia na cel wprowadzenia przepisów zawartych w art. 14-18 Projektu.

Jak podkreśla Ministerstwo Finansów prowadzone są obecnie kontrole celno-skarbowe, których przedmiotem jest weryfikacja prawidłowości zastosowania od podatku u źródła odsetek wypłacanych na rzecz podmiotów zagranicznych. Rozszerzenie rzeszy podmiotów upoważnionych do skorzystania z regulacji objętej art. 15 ustawy sprawiłoby, naszym zdaniem, że część z tych kontroli została zakończona. W konsekwencji, istniałaby możliwość przeznaczenia sił i środków kontroli skarbowej na walkę z nadużyciami prawa podatkowego.

Mając na względzie zakres tych kontroli i płynące z nich do tej pory wnioski należy racjonalnie zakładać, że jest to zagadnienie które w przeszłości mogło budzić wątpliwości wśród płatników i skutkować niepobraniami podatku u źródła. Wprowadzenie mechanizmu opisanego w art. 17 na warunkach podobnych do art. 15 Projektu, tj. poprzez obniżenie wymogu terminu wykupu obligacji (spłaty odsetek) do okresu minimum roku, nie 5 lat, może skłonić więcej firm do samo-zadeklarowania należnego podatku, również w sytuacjach nieobjętych jeszcze kontrolą celno-skarbową.

b) Zakres podmiotowy regulacji

Projektowane zmiany w art. 17 mają co do zasady mieć zastosowanie jedynie do odsetek wypłacanych do podmiotów, w których polska spółka (emitent obligacji, pożyczkobiorca) posiada bezpośrednio 100% udziałów (akcji) w kapitale zakładowym.

Zdaniem Konfederacji Lewiatan tak wąski zakres podmiotowy nowych regulacji nie jest uzasadniony, gdyż bez racjonalnej przyczyny stawia w lepszej sytuacji od innych podatników zagraniczne spółki zależne, których 100% udziałowcami są polscy podatnicy. Sformułowanie przepisu w zaproponowany



sposób znowu powoduje zamknięcie się na wąską grupę przedsiębiorców mogących skorzystać z alternatywnego sposobu opodatkowania. W konsekwencji uwagi zawarte powyżej do zakresu przedmiotowego regulacji będą analogiczne również w tym przypadku.

Pragnąc zabezpieczyć efekt fiskalny planowanych regulacji, należy rozważyć rozszerzenie powyższych zasad w odniesieniu do spółek powiązanych w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zdaniem Konfederacji Lewiatan, podmioty powiązane jak i niepowiązane dokonujące inwestycji na terenie Polski i uzyskujące z tego tytułu przychody (w postaci odsetek) powinny móc korzystać z równego traktowania, a więc mieć dostęp do tego samego reżimu opodatkowania, bez zbędnych utrudnień na równych zasadach. Zdaniem Konfederacji Lewiatan uzasadnionym byłoby również rozszerzenie nowej regulacji o podmioty dokonujące inwestycji w formach alternatywnych.

Dodatkowo, mając na uwadze realia rynkowe, należy zauważyć, że część inwestorów zagranicznych prowadzi może finansować inwestycje w formie odmiennej niż emisja obligacji. Inwestorzy tacy – zamiast emisji obligacji – mogą pozyskać finansowanie np. poprzez zaciągnięcie pożyczki. Pozytywnym efektem fiskalnym byłoby rozszerzenie omawianej regulacji na te podmioty zagraniczne finansujące nabycie obligacji (udzielenie pożyczki) ze środków uzyskanych również ze środków uzyskanych w związku z zaciągniętymi pożyczkami. Nieobjęciem nowymi przepisami tego typu podmiotów spowoduje wyłączenie sporej rzeszy przedsiębiorców z omawianego przepisu, którzy znaczną część środków przeznaczonych na działalność finansową pozyskują w wyniku działalności pożyczkowej (rzadziej lub wcale z tytułu emisji obligacji).

c) Podsumowanie

Zgodnie z uzasadnieniem do Projektu ma się wpisywać w tzw. politykę 3P w prawie podatkowym, czyli przejrzystości, prostoty i przyjazności systemu podatkowego. Jest to polityka, która została ogłoszona przez Ministerstwo Finansów jako jedno z głównych założeń i celów do realizowania w roku 2018. Zdaniem Konfederacji Lewiatan uwzględnienie powyższych zmian w dalszym procesie projektowania ustawy będzie przejawem realizacji przez Projekt tej polityki poprzez dostosowanie przepisów na korzyść podatników i przez poszerzenie zakresu ich zastosowania i uchylene zbędnych ograniczeń zarówno w zakresie przedmiotowego jak i podmiotowego zakresu przepisów.

W konsekwencji, Konfederacja Lewiatan wnioskuje, aby w przypadku dalszego procedowania Projektu w odniesieniu do alternatywnego opodatkowania odsetek od obligacji i pożyczek, o którym mowa w art. 17 Projektu:

- **zmniejszyć termin wykupu obligacji (spłaty pożyczki) do okresu minimum 1 roku, oraz**
- **rozszerzyć zakres stosowania przepisu również na zagraniczne podmioty powiązane z emitentem obligacji/pożyczkobiorcą, w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych a także podmioty prowadzące inwestycje w formie udzielenia finansowania.**



I proponuje alternatywne brzmienie art. 17 ust. 1 Projektu o następującej treści:

Art. 17. 1. Jeżeli podmiot, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 2:

1) dokonał przed dniem 1 stycznia 2019 r. emisji obligacji, o terminie wykupu nie krótszym niż 1 rok, i obligacje z tej emisji nabyła w całości spółka niemająca siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, stanowiąca podmiot powiązany w rozumieniu art. 11 ustawy zmienianej w art. 2, lub

2) otrzymał przed dniem 1 stycznia 2019 r. pożyczkę od spółki niemającej siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, stanowiącą podmiot powiązany w rozumieniu art. 11 ustawy zmienianej w art. 2, o terminie spłaty nie krótszym niż 1 rok oraz,

3) jeżeli źródłem sfinansowania emisji obligacji lub pożyczki, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2, są środki finansowe pozyskane w wyniku emisji obligacji lub w związku z pożyczką, której stroną jest spółka, o której mowa odpowiednio w pkt 1 lub 2,

– może być zwolniony z obowiązków określonych w art. 41 i 42 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 26 ustawy zmienianej w art. 2, w zakresie poboru podatku od wypłat należności z tytułu odsetek lub dyskonta należnych od obligacji lub pożyczki, jeżeli wybierze zryczałtowaną formę opodatkowania tych wypłat, na zasadach określonych w art. 15, pod warunkiem istnienia podstawy prawnej do wymiany informacji podatkowej między Rzeczpospolitą Polską a państwem rezydencji spółki niemającej siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.”

2. Zmiany w zakresie opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC)

Analiza zaproponowanych zmian prowadzi do wniosku, że w zasadzie cała regulacja przepisów o CFC mogłaby się sprowadzać do jednego przepisu nakazującego opodatkowanie wszystkich zagranicznych jednostek, z którymi polski rezydent podatkowy posiada jakikolwiek pośredni lub bezpośredni związek, niezależnie od uzyskiwania bądź nieuzyskiwania od nich jakichkolwiek wypłat. Proponowane przepisy na tyle rozszerzają zakres zastosowania tychże przepisów, że w praktyce niepodleganie przez zagraniczną jednostkę pod polskie przepisy CFC, w sytuacji jakiegokolwiek związku z nią polskiego rezydenta, będzie praktycznie niemożliwe. Wszystkie proponowane przepisy wydają się więc jedynie pozornym działaniem – w istocie znacznie prościej byłoby zlikwidować wszystkie skomplikowane warunki opodatkowania zagranicznych podmiotów i ich relacji z polskimi rezydentami, nakazując opodatkowanie w całości wszystkich bezpośrednich i pośrednich dochodów tych jednostek przez polskich rezydentów, nawet w sytuacji braku otrzymania przez tych rezydentów jakichkolwiek płatności od tych podmiotów.

Wydaje się, że projektodawca przygotowując te przepisy nie miał na celu naprawy jakichkolwiek błędów poprzednich regulacji, racjonalnego dostosowania przepisów do regulacji europejskich czy zapobieżenia realnym działaniom mającym na celu unikanie opodatkowania przez podatników.



Na skutek implementowania niektórych zaczerpniętych z zagranicy pomysłów uszczelniających okazać się może, iż podstawa opodatkowania dawno przekroczyła 100% dochodu, opodatkowaniu podlegają podmioty zupełnie nie mające związku z daną zagraniczną jednostką, a tym bardziej nie otrzymujące od niej jakichkolwiek wypłat.

- a) Art. 1 pkt. 24 Projektu oraz 2 pkt. 22 Projektu – rozszerzenie definicji zagranicznej spółki kontrolowanej na zagraniczne fundacje, trusty i stosunek prawny o charakterze powierniczym

Uwaga 1 – cel objęcia fundacji i im podobnych podmiotów przepisami CFC

Proponowana regulacja poszerza katalog zastosowania przepisów CFC o wskazane wyżej instytucje. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, iż wprowadzane instytucje wydają się zbędne z punktu widzenia celów wprowadzania przepisów o CFC tj. wykorzystywania przez podatników zagranicznych struktur do unikania opodatkowania dochodów w Polsce.

Podstawowym powodem korzystania przez podatników z zagranicznych fundacji, trustów czy stosunków prawnych o charakterze powierniczym jest chęć ochrony majątku, utrzymania go w całości czy zmodyfikowania reguł spadkobrania w skomplikowanych relacjach rodzinnych. Powodem wykorzystania do tego zagranicznych struktur nie jest chęć uzyskania jakiegokolwiek korzyści podatkowej, gdyż struktury tego typu owej korzyści po prostu nie dają, lecz brak takowych struktur w polskim porządku prawnym. O ile stosunek powierniczy oparty o umowę zlecenia jest w krajowym porządku prawnym możliwy do skonstruowania, o tyle powołanie fundacji realizującej prywatne cele wskazane przez Fundatora już nie.

Klasycznym przykładem realizacji opisanych powyżej celów jest przeniesienie przez głównych akcjonariuszy giełdowej spółki LPP, swoich akcji do fundacji prywatnej, co było dość szeroko komentowane na łamach prasy (np. <https://www.pb.pl/lpp-na-zawsze-bedzie-polskie-935581>). Nie wydaje się by tego rodzaju działania w jakikolwiek sposób były nakierowane na unikanie opodatkowania. Są one nakierowane na stworzenie silnych polskich podmiotów, odpornych na zagrożenia wynikające ze spadkobrania i podziału biznesu lub własności nad nim na podmioty o sprzecznej wizji kierowania nim.

Niemniej należy też zwrócić uwagę, że projektodawca nie ogranicza kręgu proponowanych przepisów wyłącznie do fundacji zagranicznych będących fundacjami prywatnymi. Obejmie ona także fundacje o charakterze czysto publicznym prowadzące działalność społecznie użyteczną. Jeśli tylko fundatorem lub beneficjentem takiej fundacji będzie podmiot mający polską rezydencję podatkową, będzie zobowiązany do opodatkowania w Polsce wszystkich jej dochodów jak i dochodów jej spółek córek/wnuczek etc. niezależnie od faktu, iż może ich nigdy nie otrzymać a także nie mieć o nich żadnego pojęcia.



Przykładowo jeśli beneficjentem fundacji Bill & Melinda Gates Foundation, która przeznaczająca pieniądze na stypendia dla studentów, zapobieganie AIDS, walkę z chorobami nękającymi Trzeci Świat i inne cele¹ stanie się jakikolwiek polski rezydent np. ze względu na potencjalną możliwość uzyskania stypendium od niej (nie ma konieczności jego faktycznego uzyskania, wystarczy potencjalna możliwość), polskie organy podatkowe będą miały prawo uznać, że fundacja ta stanowi dla polskiego rezydenta zagraniczną jednostkę kontrolowaną a polski rezydent musi opodatkować dochody przez nią osiągnięte, a także osiągnięte przez jej spółki córki/ wnuczki etc. niezależnie od faktu braku jakiegokolwiek wiedzy o tychże i braku otrzymania jakichkolwiek środków. Końcowo należy zauważyć, że będzie musiał dokonać tego w oparciu o polskie przepisy podatkowe, przekwalifikowując prowadzoną przez te podmioty rachunkowość na polskie regulacje podatkowe w celu prawidłowego obliczenia dochodów. Opisana sytuacja to tylko przykład absurdów, do których prowadzi proponowana regulacja.

W konsekwencji wydaje się że projektodawca nie dokonał należytej oceny celów, którym służy regulacja CFC, a objęcie nią wszystkich wskazanych podmiotów jest podyktowane jedynie chęcią objęcia przepisami wszystkich możliwych do pomyślenia form prawnych, bez zastanowienia nad sensownością takiego rozwiązania. Wydaje się że w ocenie projektodawcy założenie jakiegokolwiek podmiotu poza Polską jest czymś nieprawidłowym, co powinno podlegać sankcji w postaci raportowania i dodatkowego opodatkowania. Nie wydaje się to wniosek słuszny.

Projektodawca nie wskazuje też w uzasadnieniu do projektu ustawy by na gruncie obecnie zbadanych stanów faktycznych dochodziło do jakichkolwiek prób obejścia opodatkowania podatkiem w Polsce za pośrednictwem wskazanych struktur. Wprowadzane przepisy będą wysoce kłopotliwe w zastosowaniu, co zostanie omówione szczegółowo poniżej.

Co więcej wskazana regulacja w zakresie trustów nieposiadających osobowości prawnej, a także stosunków prawnych o charakterze powierniczym wydaje się zbędna w kontekście obecnej, niekwestionowanej zresztą przez sądy praktyki organów podatkowych. Sprowadza się zaś ona do pomijania powierników w stosunkach o charakterze powierniczym i uznawania ich za de facto transparentne (tak np. interpretacja indywidualna IS Warszawa z 11 czerwca 2015 r. IPPB2/4511-338/15-2/MK, interpretacja indywidualna IS Warszawa z 28 maja 2015 r. IPPB2/4511-339/15-2/KWI i wiele innych podobnych w tym także powołanych w tych interpretacjach). Skoro tak, nie ma potrzeby obejmowania ich szczególnymi regulacjami skoro i tak na tle dzisiejszych przepisów są one całkowicie pomijane przy ocenie skutków podatkowych transakcji. Innymi słowy zaangażowanie powiernika przez mocodawcę nie skutkuje uzyskaniem przez mocodawcę żadnych skutków podatkowych skoro i tak mocodawca jest zobowiązany zdaniem organów podatkowych do rozliczenia podatku. Wobec braku jakiegokolwiek sporu w tym zakresie, a także braku wykorzystywania tych instytucji do unikania opodatkowania, wprowadzanie skomplikowanej i niespójnej regulacji tej materii wydaje się zbędne.

¹ Za https://pl.wikipedia.org/wiki/Bill_%26_Melinda_Gates_Foundation



Proponuje się zatem odejście od pomysłu wdrożenia wskazanych podmiotów do kategorii zagranicznych jednostek kontrolowanych.

Uwaga 2 – uznanie fundacji za podmioty kontrolowane przez beneficjentów lub fundatorów

Projektodawca zamierza nałożyć na beneficjentów fundacji obowiązek opodatkowywania dochodów od podmiotów kontrolowanych bezpośrednio czy też pośrednio przez fundację. Należy bowiem pamiętać, że regulacja CFC nie dotyczy sytuacji, w której to owi beneficjenci otrzymali środki od fundacji (np. darowiznę), gdyż tego rodzaju przepływy podlegają opodatkowaniu niezależnie od przepisów o CFC. Proponowany przepis prowadziłby do konieczności opodatkowania przez beneficjentów fundacji, dochodów uzyskiwanych przez spółki córki lub spółki wnuczki Fundacji a także przez samą Fundację.

Projektodawca zdaje się nie zauważać, że beneficjenci 1) mogą nie mieć żadnej wiedzy o pozostawaniu beneficjentem np. z uwagi na określenie kręgu beneficjentów w sposób generalny np. krewni fundatora w pierwszej linii pokrewieństwa lub też po prostu brak ujawnienia im tego faktu przez fundatora (nie ma takiego obowiązku, podobnie jak nie ma obowiązku przekazywania spadkobiercom informacji o powołaniu ich do spadku w testamencie) lub też z uwagi na pozostawanie w dalekim kręgu beneficjentów np. 3-4 rzędu na wypadek gdyby wszyscy beneficjenci 1-2 rzędu zmarli etc. 2) nie mają żadnego wpływu na uzyskiwanie środków przez fundację i nie mają do nich żadnego dostępu ani prawa wiążącego wydania decyzji w zakresie korzystania z tych środków przez zarząd fundacji 3) nie mają żadnych narzędzi prawnych od uzyskania od fundacji informacji niezbędnych do ustalenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatku.

W odniesieniu do fundatora sytuacja jest tym bardziej interesująca, że w klasycznej sytuacji nie ma on żadnego prawa do uczestnictwa w wypracowanych przez fundację środkach, chyba że pozostaje także beneficjentem fundacji. Objęcie więc fundatora przepisami CFC, niezależnie od jego statusu jako beneficjenta i nakazanie mu konieczności opodatkowywania dochodów z majątku którego się pozbył, przekazując go fundacji (która może być nie tylko fundacją prywatną ale także działającą w celach publicznych) wydaje się co najmniej kuriozalne.

Proponujemy rezygnację od pomysłu uznania beneficjentów oraz fundatorów za podmioty posiadające prawo do uczestnictwa w zysku wskazanych podmiotów.

Uwaga 3 – uznanie za udział w zysku „ekspektatywy”

W pierwszej kolejności należy zadać retoryczne pytanie – co projektodawca rozumie pod pojęciem ekspektatywy, gdyż żadne przepis tego nie wskazuje? Nie jest to też pojęcie znane przepisom Ustawy PIT oraz CIT czy też Ordynacji podatkowej, ani innym przepisom prawa podatkowego. Jest to pojęcie używane w doktrynie prawa cywilnego niemniej bez szczególnego ustawowego sprecyzowania.

Projektodawca zaś, uznaje posiadanie „ekspektatywy uzyskania zysków zagranicznej jednostki wypracowanych lub uzyskanych w przyszłości” za przesłankę powodującą, iż dany podmiot może stać się zagraniczną jednostką kontrolowaną na gruncie przepisów o CFC z uwagi na posiadanie w nim prawa do uczestnictwa w zysku (modyfikowany art. 24a ust. 1a Ustawy CIT i analogiczny przepis Ustawy PIT).



W konsekwencji zgodnie z potocznym rozumieniem tego pojęcia należałoby uznać, iż np. osoba młoda ma ekspektatywę bycia beneficjentem fundacji utworzonej dla wspierania osób w podeszłym wieku, gdyż z pewną dozą prawdopodobieństwa może być w przyszłości osobą w podeszłym wieku. Jako taka jest zaś uznawana za mającą „prawo do udziału w zysku” fundacji, z czym wiązać się będą wszystkie opisane wyżej konsekwencje podatkowe polegające na konieczności opodatkowania dochodów fundacji bez związku z ich realnym otrzymaniem a także konieczność składania stosownych deklaracji.

W istocie więc proponowana regulacja zmierza nie tylko do próby opodatkowania środków, które nigdy nie zostaną otrzymane przez fundatora lub beneficjenta, ale także do próby opodatkowania środków osób niebędących nawet na dany moment beneficjentami lub fundatorami, a jedynie mających ekspektatywę zostania takowymi.

Proponujemy rezygnację z propozycji wprowadzenia ekspektatywy uzyskania zysków jako przesłanki powodującej uznanie, że podmiot ma prawo do udziału w zysku jednostki.

Uwaga 4 – brak progów granicznych kontroli/ udziały w zysku

Co więcej omawiane przepisy nie zawierają żadnych wyłączeń zapobiegających opodatkowaniu np. 150% dochodu fundacji lub jej spółek córek/ wnuczek etc. przez podmioty rzekomo je kontrolujące. Opisywane regulacje obejmują tak szeroki krąg podmiotów i przypisują im tak szerokie obowiązki, iż może się okazać, że zobowiązanych do opodatkowania jako CFC jest tyle podmiotów, że ich rzekomy „dochód” CFC jest wyższy niż 100% „dochód” fundacji.

b) Art. 1 pkt. 24 lit. c) Projektu oraz 2 pkt. 22 lit. c) Projektu – kontrola przez fundatora, możliwość stania się beneficjentem

Niezależnie od ogólnego wniosku dotyczącego bezcelowości obejmowania fundacji i im podobnych podmiotów proponowany przepis wydaje się zbędny.

Pomimo wprowadzenia w lit. b) nadzwyczaj szerokich kryteriów dotyczących uznawania danej jednostki za podmiot kontrolowany, które obejmują cały szereg sytuacji, których jak się wydaje obejmować nie powinny i trudno wyobrazić sobie sytuację, w której losowy podatnik nie będzie na ich podstawie mógł być uznany za posiadającego udział w zysku jednostki, projektodawca zdecydował się jeszcze na wprowadzenie dodatkowego domniemania. To domniemanie stosowane ma być w sytuacji, w której nie można ustalić czy podmiot spełnia przesłanki uznania za zagraniczną jednostkę kontrolowaną. Powstaje pytanie, w jaki sposób wobec tak szerokiego zakreślenia jednostek i podmiotów je kontrolujących obejmującej w zasadzie pełne spektrum podmiotów, także nie mających nic wspólnego z jednostką, ma nie być możliwe uznanie jednostki za zagraniczną jednostkę kontrolowaną.

Pomijając powyższe wskazane domniemanie nakłada na założyciela/ fundatora obowiązek rozliczenia podatku CFC za założoną jednostkę, nawet jeśli udowodni, że wyzbył się majątku na jej rzecz w sposób definitywny i nieodwołalny. Wystarczy uznanie, że może stać się on jej beneficjentem. Nie jest wskazane



kto taką możliwość ma stwierdzać, ale wydaje się że będzie to organ podatkowy, którego kreatywność trudno będzie z pewnością przecenić. Wydaje się że nie znajdują się takie okoliczności, na podstawie których stwierdzić można będzie że podmiot nie może stać się beneficjentem jednostki.

W konsekwencji wprowadzane przepisy zmierzają do opodatkowania hipotetycznych zdarzeń niewystępujących w ogóle w sferze faktów, a tym bardziej nie mających absolutnie żadnego nawet pośredniego związku z uzyskiwaniem dochodów. W jaki sposób bowiem fundator fundacji, który przekazał jej cały majątek i nie wykaże że nie może stać się jej beneficjentem, ma uzyskiwać z niej dochód, a tym bardziej go opodatkowywać kompletnie go nie uzyskując?

Proponujemy wykreślenie wskazanego przepisu jako nie mającego nic wspólnego z dochodem, zmierzającego do opodatkowania hipotetycznych, niewystępujących w rzeczywistości sytuacji.

c) Art. 1 pkt. 24 lit. f) Projektu oraz 2 pkt. 22 lit. f) Projektu – fundator jako podatnik

Sama koncepcja objęcia fundatora, który pozbył się składników majątku na rzecz fundacji obowiązkiem opodatkowania dochodów tejże fundacji jest nieakceptowalna i została opisana krytycznie już powyżej. W odniesieniu do wskazanego przepisu niezrozumiała wydaje się jego relacja z omawianymi wcześniej Art. 1 pkt. 24 lit. c) Projektu oraz 2 pkt. 22 lit. c) Projektu wprowadzającymi domniemanie w zakresie kontroli przez fundatora. Niejasna jest także relacja wskazanego przepisu do zmienianego ust. 1a definiującego pojęcie udziału w zysku – wydaje się że wskazanie w tym przepisie fundatora jest zbędne wobec proponowanej treści omawianego przepisu.

Wobec proponowanego brzmienia przepisów wydaje się, iż cała regulacja dotycząca beneficjentów fundacji, ich udziału w zysku Fundacji etc. pozostaje kompletnie niepotrzebna, jako że i tak projektodawca zakłada, iż fundator będzie zobowiązany do opodatkowania całości dochodu fundacji. W końcu przekazał jej majątek.

Nie ma uzasadnienia do nakładania podatku na fundatora nie sprawującego w żaden sposób kontroli nad fundacją, w tym także fundacją działającą dla celów społecznie użytecznych

d) Art. 1 pkt. 24 lit. j) Projektu oraz 2 pkt. 22 lit. j) Projektu – cyrkularne struktury właścicielskie

Przepis ten wprowadza pojęcie cyrkularne struktury właścicielskie, które nie jest znane polskiemu prawu podatkowemu czy też prawu spółek. Wydaje się że jest to kalka językowa z zagranicznych regulacji prawnych².

² „Przez „sztuczne obchodzenie” tego warunku należy rozumieć restrukturyzację spółki lub grupy spółek bez uzasadnienia ekonomicznego innego niż uniknięcie spełnienia warunku kontroli prawnej lub ekonomicznej przepisów o CFC. Brytyjskie przepisy o CFC posiadają tego typu przepis prawny, zgodnie z którym, jeśli brytyjska spółka próbuje uniknąć spełnienia warunku kontroli nad zagraniczną spółką, np. poprzez manipulowanie strukturą właścicielską, tworząc cyrkularne struktury właścicielskie nad spółką, takie manipulacje będą ignorowane dla celów stosowania brytyjskich przepisów o CFC” cyt. za „Kuźniacki Błażej, Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC). Konieczność reformy Opublikowano: WKP 2017, Rozdział 4 ZAGRANICZNA SPÓŁKA KONTROLOWANA (CFC) 4.3.Zagraniczna spółka z jurysdykcji spoza listy rajów podatkowych i państw bez umów o WISP 4.3.1.Kontrola nad zagraniczną spółką”



To sformułowanie o charakterze otwartym bez definicji ustawowej będzie jednak stanowić wytrych umożliwiający dowolne pomijanie tworzonych przez podatników spółek/ fundacji czy innych podmiotów. Jako takie wymaga co najmniej doprecyzowania.

e) Przepisy o CFC a Exit tax

Wprowadzenie przepisów CFC dot. fundacji łącznie z Exit tax będzie powodowało nawet 3 krotne opodatkowanie tych samych środków w sytuacji założenia zagranicznej fundacji:

- 1 raz – na moment transferu przez fundatora środków do zagranicznej fundacji,
- 2 raz – na moment uzyskiwania dochodów z nich przez fundację,
- 3 raz – na moment ich wypłaty przez beneficjentów.

Przepisy nie przewidują bowiem żadnego mechanizmu odliczenia podatku Exit tax zapłaconego przez fundatora przez beneficjentów, a także nie przewidują możliwości odliczenia podatku CFC zapłaconego przez fundatora/ beneficjenta na moment faktycznego otrzymania środków przez beneficjentów (zapewne byłaby to darowizna).

f) Doprecyzowanie przepisów o CFC w zakresie w jakim dotyczą funkcjonowania firm zarządzających wierzytelnościami

Katalog przychodów pasywnych wymieniony w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy o CIT, a w szczególności włączenie do tego katalogu przychodów z wierzytelności, mogą rozszerzać pojęcie zagranicznej spółki kontrolowanej również na zagraniczne podmioty, których główny (wyłączny) przedmiot działalności nie wiąże się z generowaniem polskiej bazy podatkowej (tj. dochodu, którego źródło jest położone na terytorium Polski).

W szczególności, z uwagi na wspomniany wyżej katalog przychodów pasywnych, zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami ustawy o CIT, regulacją CFC objęte zostać mogą zagraniczne podmioty prowadzące działalność w zakresie profesjonalnego obrotu wierzytelnościami.

Jednocześnie, w naszej ocenie, w przypadku, w którym te podmioty osiągają przychody z:

- wierzytelności, które mogą zostać nabyte wyłącznie przez podmioty zagraniczne lub zagraniczne zakłady, podlegające specjalnemu reżimowi prawa lokalnego kraju, w którym te wierzytelności powstały;
- wierzytelności, w odniesieniu do których prawa mogą być realizowane wyłącznie przez podmioty zagraniczne lub zagraniczne zakłady, podlegające specjalnemu reżimowi prawa lokalnego kraju, w którym te wierzytelności powstały;



- wierzytelności, nabywanych od podmiotów niepowiązanych, w odniesieniu do których siedziba lub miejsce zamieszkania dłużnika znajduje się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej
- nie dochodzi do erozji polskiej bazy podatkowej.

Celem uwzględnienia wierzytelności w katalogu źródeł przychodów pasywnych było zapobieganie możliwości transferu przez polskich podatników wierzytelności, których realizacja mogłaby nastąpić na terytorium RP, do jednostek zależnych mających siedzibę w kraju ze znacznie korzystniejszymi zasadami opodatkowania. W szczególności, sytuacje takiego unikania opodatkowania mogłyby potencjalnie wystąpić w przypadku wierzytelności przysługujących polskim podatnikom w stosunku do podmiotów powiązanych.

Niemniej jednak, w wymienionych powyżej przykładach realizacja praw z wierzytelności nie mogłaby stanowić przedmiotu opodatkowania na terytorium RP, a zatem w związku z realizacją tych praw (w szczególności, egzekucją wierzytelności) nie dochodzi do naruszenia (erozji) polskiej bazy podatkowej.

W konsekwencji, obecne sformułowanie przepisu nie zapewnia wyższego poziomu ochrony polskiej bazy podatkowej, lecz rozszerza zakres opodatkowania podatkiem dochodowym w Polsce na dochody ze swojej natury podlegające realizacji w innych krajach niż Polska. Zasadne jest zatem doprecyzowanie przepisu ustawy podatkowej poprzez wyłączenie z kategorii wierzytelności stanowiących przychody pasywne wskazanych powyżej rodzajów wierzytelności.

Specyficzne uwarunkowania podmiotów obracających wierzytelnościami w zakresie rzeczywistej działalności gospodarczej

Zwracamy uwagę na okoliczność, że dodatkową podstawą do wyłączenia stosowania przepisów o CFC w odniesieniu do podmiotów zagranicznych, będących jednostkami zależnymi od polskich podatników, zajmujących się profesjonalnym obrotem wierzytelnościami, byłoby potwierdzenie prowadzenia przez te podmioty rzeczywistej działalności gospodarczej.

Niemniej jednak, należy zauważyć, że substancja ekonomiczna ww. podmiotów, umożliwiającą im w pełni prowadzenie działalności w zakresie profesjonalnego obrotu wierzytelnościami, może znacząco różnić się od wymogów odpowiednio dla przedsiębiorstw produkcyjnych lub usługowych. Zatem wymogi, których spełnienie potwierdza rzeczywisty charakter działalności w branży profesjonalnego obrotu wierzytelnościami znacząco różnią się od analogicznych wymogów dla działalności prowadzonej przez podmioty produkcyjne lub usługowe.

Przede wszystkim, istotnym jest, że przepisy prawne poszczególnych państw członkowskich UE, w których podmioty te prowadzą działalność gospodarczą (przykładowo, przepisy regulujące działalność sekurytyzacyjną we Włoszech) mogą wyłączać m.in. możliwość samodzielnego realizowania działalności pomocniczej do akwizycji portfeli wierzytelności (w szczególności egzekucji wierzytelności oraz nadzoru



nad transakcjami sekurytyzacyjnymi). Jednocześnie, w praktyce, zakres działalności dozwolonej dla podmiotów sekurytyzacyjnych wiąże się z koniecznością zlecenia usług na zewnątrz, co skutkuje ograniczoną liczbą personelu i ograniczonym kształtem struktury biznesowej (jako że pozostałe rodzaje działalności poza nabywaniem portfeli, zgodnie z właściwymi przepisami państw członkowskich, powinny być realizowane przez zewnętrzne podmioty).

W konsekwencji, w wielu przypadkach działalność podmiotów sekurytyzacyjnych nie opiera się na rozbudowanych aktywach przedsiębiorstwa (lokal, personel, wyposażenie), a na konieczności posiadania odpowiednich zasobów kapitałowych lub gotówkowych, niezbędnych dla akwizycji wiarytelności oraz zawarcia odpowiednich umów (z podmiotami powiązаныmi lub niepowiązаныmi) dotyczących serwisowania wiarytelności, nadzoru nad transakcjami sekurytyzacyjnymi oraz funkcji wspierających prowadzenie działalności podstawowej.

W naszej ocenie, nie zmienia to faktu, że działalność podmiotów sekurytyzacyjnych nie posiada pasywnego charakteru – podmioty te prowadzą działalność aktywną, polegającą na obrocie portfelami wiarytelności, samodzielnie wykonując swoją podstawową funkcję gospodarczą. Jest to jednocześnie jedyny rodzaj działalności dozwolonej tym podmiotom w niektórych reżimach prawnych.

Porozumienia zawierane przez takie podmioty, w tym m.in. dotyczące korzystania z usług zewnętrznych usługodawców w zakresie istotnych funkcji, w tym windykacji wiarytelności, są zawierane zgodnie z rzeczywistością gospodarczą i opierają się na ograniczeniach nałożonych na te podmioty przez szczególne przepisy prawne.

Propozycja legislacyjna zmian w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

W związku z faktem, iż aktualnie trwają prace nowelizujące dotyczące ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (UD135), **postulujemy dostosowanie przepisów o CFC do specyficznego charakteru podmiotów prowadzących działalność w zakresie profesjonalnego obrotu wiarytelnościami.**

W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 2343, 2175, 2201 i 2369) wprowadza się następujące zmiany:

- 2) w art. 24a:
 - a) *ust. 3 pkt 3 lit. b tiret trzecie otrzymuje brzmienie:*
- z wiarytelności, z zastrzeżeniem ust. 3b,
 - b) *po ust. 3a dodaje się ust. 3b w brzmieniu:*



3b. Przy wyliczeniu przychodów zagranicznej spółki, o których mowa w ust. 3 pkt 3 lit. b, nie uwzględnia się wierzytelności:

- 1) które zgodnie z prawem państwa, na którego terytorium znajduje się siedziba lub zarząd tej spółki, mogą zostać nabyte wyłącznie przez zagraniczną spółkę lub zagraniczny zakład, utworzone zgodnie z prawem tego państwa;
- 2) w odniesieniu do których, zgodnie z prawem państwa, na którego terytorium znajduje się siedziba lub zarząd tej spółki, prawa wynikające z tych wierzytelności mogą być realizowane wyłącznie przez zagraniczną spółkę lub zagraniczny zakład, utworzone zgodnie z prawem tego państwa;
- 3) w odniesieniu do których dłużnikiem jest podmiot niepowiązany z tą spółką, którego siedziba lub miejsce zamieszkania znajduje się poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Powyższa propozycja we właściwy sposób adresuje możliwość prowadzenia przez podmioty obracające wierzytelnościami działalności sekurytyzacyjnej w pozostałych państwach członkowskich Unii Europejskiej, zgodnie ze stosownym prawem obowiązującym w tych państwach, w ramach dostępnych rozwiązań prawnych przewidzianych w ich systemach prawnych.

Celem zaproponowanej zmiany przepisów o CFC jest wyłączenie sytuacji niepożądanego kreowania dodatkowych obowiązków podatkowych w Polsce w odniesieniu do dochodów realizowanych przez te podmioty, które mogą korzystać z preferencji podatkowych – w pełni legalnych, mających preferować określone rodzaje działalności zgodnie z wolą ustawodawców państw członkowskich UE - przewidzianych w systemie prawnym właściwego państwa członkowskiego (podobnie jak w przypadku preferencji przewidzianych dla funduszy sekurytyzacyjnych w Polsce).

Propozycja interpretacji ogólnej

Alternatywnie, aby rozstrzygnąć zgłaszane przez przedsiębiorców wątpliwości związane z wykładnią ww. przepisów w odniesieniu do realizacji przychodów z wierzytelności zagranicznych za pośrednictwem zagranicznych spółek sekurytyzacyjnych, **postulujemy o wydanie interpretacji ogólnej zawierającej wyjaśnienia co do stosowania przepisów o zagranicznej spółce kontrolowanej w sytuacji podatników zajmujących się profesjonalnie obrotem wierzytelnościami.**

Interpretacja powinna zawierać przynajmniej wyjaśnienia dotyczące:

- 1) **charakterystyki wierzytelności**, które należy uważać za wchodzące do katalogu źródeł przychodów pasywnych, określonego w art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b – jeżeli nasza interpretacja intencji ustawodawcy jest poprawna, w zakres tych przychodów powinny wchodzić wierzytelności, które mogłyby podlegać transakcjom skutkującym erozją polskiej bazy podatkowej – przykładowo: wierzytelności pomiędzy podmiotami powiązanymi zbywane na rzecz jednostek zależnych polskiego podatnika, utworzonych zgodnie z prawem innych państw;



- 2) **specyfiki profesjonalnego obrotu wierzytelnościami** w kontekście prowadzenia przez zagraniczne spółki kontrolowane podatników prowadzących działalność w zakresie profesjonalnego obrotu wierzytelnościami rzeczywistej działalności gospodarczej – uwzględnienie różnic pomiędzy substancją ekonomiczną niezbędną do prowadzenia działalności produkcyjnej lub usługowej a substancją ekonomiczną niezbędną dla działalności operacyjnej w zakresie obrotu wierzytelnościami, m.in.:
- brak konieczności posiadania rozbudowanych aktywów przedsiębiorstwa dla nabywania portfeli wierzytelności, głównie kapitałowe wymogi w odniesieniu do podmiotów sekurytyzacyjnych;
 - w niektórych przypadkach wręcz brak możliwości zatrudniania personelu przez podmioty sekurytyzacyjne;
 - narzucona przez regulacje poszczególnych rynków konieczność realizacji niektórych funkcji poprzez podmioty zewnętrzne, m.in obsługi wierzytelności, na podstawie stosownych umów o świadczenie usług zawieranych przez podmioty sekurytyzacyjne.

3. Nowe zasady poboru i zwrotu podatku u źródła (dalej WHT)

a) Uwagi odnośnie techniki legislacyjnej

W ramach uzupełnienia merytorycznych uwag przekazanych w stanowisku z 10 września 2018 r. zwracamy uwagę na wadliwy sposób sformułowania poszczególnych regulacji dotyczących WHT. W Projekcie używanych jest wiele zdań wielokrotnie złożonych i niezwykle zawiłych zawierających więcej niż jedną normę prawną w ramach jednej jednostki redakcyjnej oraz posługuje się licznymi odesłaniami (np. art. 26 ust.1, ust. 2e, art. 26b ust. 8);

Regulacja zawiera określenia nieostre, o charakterze ocennym, np.:

- art. 26b ust. 3 - istnienie uzasadnionych wątpliwości, co do zgodności ze stanem rzeczywistym dołączonej do wniosku dokumentacji lub oświadczenia podatnika, że jest rzeczywistym właścicielem należności; istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c;
- art. 26b ust. 8 – pojęcia istotnej zmiany okoliczności, ustalenie terminu od dnia w którym płatnik powinien się dowiedzieć o zmianie dochowując należytej staranności, itp.

Zamiennie używane są pojęcia „zwrot podatku lub różnicy podatku” oraz „zwrot podatku”, przy jednoczesnym braku definicji. Wydaje się, że wystarczyłoby w tym miejscu odnieść się po prostu do zwrotu podatku, gdyż pojęcie to obejmuje również zwrot różnicy podatku. Pozwoliłoby to uniknąć wątpliwości interpretacyjnych.



Efektorem wdrożenia zmian w zakresie WHT proponowanych w Projekcie będzie więc nie tylko nadmierne i nieuzasadnione skomplikowanie systemu rozliczeń tego podatku, ale również skomplikowanie samych norm prawnych i w konsekwencji trudności interpretacyjne. Dla przedsiębiorców oznacza to przede wszystkim zwiększone koszty funkcjonowania (konieczność zwiększenia wewnętrznych działów księgowo-podatkowych bądź zatrudnienia zewnętrznego doradcy podatkowego) oraz niepewność co do prawa, co jest jedną z okoliczności najczęściej wskazywanych jako zniechęcające do inwestowania w danym państwie.

b) Pojęcie należytej staranności

Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 26 ust. 1 Projektu „*Przy weryfikacji zastosowania obniżonej stawki podatku albo zwolnienia lub warunków niepobrania podatku, wynikających z przepisów prawa podatkowego płatnik jest obowiązany do dochowania należytej staranności. Przy ocenie dochowania należytej staranności uwzględnia się charakter oraz skalę działalności prowadzonej przez płatnika.*”

Wymóg ten dotyczy również płatników dokonujących wypłat nieprzekraczających 2 mln zł. Projektodawca nie precyzuje pojęcia należytej staranności, Projekt nie wskazuje nawet przykładowych czynności, które należałoby podjąć, aby się taką starannością wykazać. W uzasadnieniu Projektu odwołano się jedynie do okoliczności właściwych dla danej branży (choć sam przepis wydaje się wskazywać bardziej na wielkość płatnika), zaproponowano weryfikację w komercyjnych (!) lub publicznych bazach danych.

Pojęcie należytej staranności przy weryfikacji możliwości zastosowania obniżonych stawek WHT, nawet w przypadku najniższych płatności (przykładowo za usługę reklamową za granicą) będzie źródłem wielu wątpliwości interpretacyjnych i niepewności co do zgodności działań płatnika z przepisami, nawet jeżeli będzie on działał w dobrej wierze. Trudności z wypracowaniem rozumienia pojęcia należytej staranności pojawiły się już chociażby na gruncie VAT (w kontekście weryfikacji prawa do odliczenia podatku naliczonego).

W konsekwencji, w przypadku kontynuowania prac nad nowym modelem rozliczeń, Spółka zwraca uwagę, aby pojęcie należytej staranności zostało zdefiniowane, bądź dookreślone w ustawie.

c) Próg 2 mln. zł

Zaproponowany w Projekcie próg należności wypłacanych rzecz danego podatnika powyżej którego należy, co do zasady, zastosować stawki krajowe, jest bardzo niski mając na uwadze skalę działalności i międzynarodowych płatności dokonywanych przez przedsiębiorców (przykładowo spółki produkcyjne korzystające z zaawansowanych technologii wypracowanych za granicą i dokonujących płatności w kwotach uzależnionych od obrotów).



Ustalenie progu kwotowego na tak niskim poziomie wydaje się nieuzasadnione. Z jednej strony bowiem, projektodawca deklaruje, że rygorystycznymi zasadami chce objąć tylko największych podatników (s. 127 uzasadnienia Projektu: „Podkreślić jednak należy, że zmiany te dotyczyć będą sytuacji, w której podatnik od tego samego płatnika w jednym roku podatkowym osiągnie przysporzenie w kwocie przewyższającej dwa miliony złotych, a zatem projektowane zmiany dotkną jedynie największych płatników.”). Z drugiej zaś wylicza, że ustalenie progu na poziomie 2 mln. zł pozwoli objąć nowymi regulacjami 75% należności podlegających WHT wypłacanych za granicę (s. 133 uzasadnienia Projektu: „Z danych wynikających ze składanych przez płatników informacji o dochodach uzyskanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych niemających w Polsce siedziby lub zarządu na terytorium Polski (informacje IFT- 2R) za lata 2014-2016 wynika, iż przyjęcie progu kwotowego na wskazanym poziomie pozwoliłoby na objęcie nowym systemem co najmniej 75% kwoty wypłacanych dochodów (przychodów) osiągniętych przez tych podatników.”).

Postulujemy, aby w przypadku braku odstąpienia od dalszego procedowania omawianych zmian, próg, od którego należałoby stosować nowe zasady został ustalony na poziomie, który realnie ograniczałby niedogodności związane z nowym systemem do najwyższych kwotowo płatności, powyżej 50 mln zł rocznie w odniesieniu do danego podatnika.

d) Środki „taqodzqce” nowe rozwiązania – oświadczenie płatnika

Projekt przewiduje możliwość stosowania dotychczasowych zasad rozliczeń podatku u źródła nawet po przekroczeniu progu 2 mln zł płatności na rzecz danego podatnika w dwóch przypadkach. Jednym z nich jest złożenie przez kierownika jednostki (płatnika) oświadczenia, że płatnik posiada dokumenty potwierdzające prawo do zastosowania zwolnienia bądź obniżonej stawki oraz, po przeprowadzeniu weryfikacji zgodnie z procedurą należytej staranności, nie posiada wiedzy uzasadniającej przypuszczenie, że istnieją okoliczności uniemożliwiające zastosowanie obniżonej stawki lub zwolnienia.

O ile pierwszy z powyższych warunków wydaje się możliwy do spełnienia (już dzisiaj płatnik ma obowiązek posiadania certyfikatu rezydencji oraz wymaganych oświadczeń – o ile tak należałoby rozumieć dokumenty, o których mowa w projektowanym przepisie), to w drugi warunek budzi daleko idące wątpliwości. Przede wszystkim, jak zostało już wskazane wyżej, rozumienie należytej staranności może się bardzo różnić w zależności od okoliczności oraz standardów biznesowych i Projekt ustawy nie przewiduje tutaj żadnych wytycznych. Ponadto, przepis wprowadza kolejne niezwykle nieostre pojęcie: „wiedza uzasadniająca przypuszczenie”. Również to sformułowanie może budzić spory interpretacyjne, co z kolei w praktyce spowoduje, iż instytucja omawianego oświadczenia będzie martwa, ponieważ kierownicy jednostek nie będą chcieli narażać siebie na odpowiedzialność karną, a spółki na sankcję w wysokości 10% wypłaconych należności.



Postulujemy, w przypadku nieodstąpienia od wprowadzenia proponowanych zmian:

- wykreślić drugi ze wskazanych warunków – tak, aby wystarczające było oświadczenie o posiadaniu dokumentów potwierdzających spełnienie warunków, tj. certyfikatów rezydencji oraz ewentualnie dodatkowych oświadczeń związanych z zastosowaniem zwolnień na podstawie dyrektyw unijnych;
- odstąpić od nakładania sankcji na płatnika w przypadku błędnej weryfikacji spełnienia warunków do zastosowania obniżonej stawki / zwolnienia;
- odstąpić od pociągania kierownika jednostki do odpowiedzialności karnej w powyższym przypadku.

e) Środki „tańdzące” nowe rozwiązania - opinia o stosowaniu zwolnienia

Opinia o stosowaniu zwolnienia to nowa instytucja, która miałby mieć zastosowanie w przypadku płatności objętych zwolnieniami z WHT wynikającymi z dyrektyw unijnych. Jak wskazano wyżej, w odniesieniu do takich płatności, nowe zasady w ogóle nie powinny mieć zastosowania.

Niemniej, zwracamy uwagę, iż przewidziane w ustawie terminy, zarówno w odniesieniu do czasu oczekiwania na opinię, jak i czasu jej obowiązywania, spowodują, iż jej praktyczna użyteczność będzie niska.

Podobnie, okoliczności pozwalające na odmowę wydania opinii, pozostawiające w tym zakresie bardzo dużo swobody interpretacyjnej, mogą spowodować, iż organy podatkowe będą unikać wydawania opinii.

W szczególności, możliwość odmowy wskazana w art. 26b ust. 3 pkt 3, tj. istnienia uzasadnionego przypuszczenia wydania decyzji z zastosowaniem art.119a Ordynacji podatkowej, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 22c budzi zasadniczą obawę. Do podobnej sytuacji doszło w odniesieniu do interpretacji indywidualnych po wprowadzeniu klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (dalej: Klauzula). W związku z wprowadzeniem Klauzuli organ interpretacyjny uzyskał prawo do odmowy wydania interpretacji w przypadku przypuszczenia, że podatnik może zmierzać do unikania opodatkowania. Jak wynika z odpowiedzi na interpelację poselską z 12 maja 2017 r., nr 11902, tylko w ciągu niecałego roku obowiązywania Klauzuli (do końca kwietnia 2017 r.) organy podatkowe skorzystały z tej możliwości 584 razy.

W przypadku projektowanej opinii o stosowaniu zwolnienia, podstaw do odmowy wydania, podobnie niejasno i ocennie sformułowanych, jest więcej.

W konsekwencji, w razie (i) kontynuowania prac nad Projektem w zakresie WHT oraz (ii) nieodstąpienia od objęcia nowymi regulacjami płatności korzystających ze zwolnień unijnych Spółka postuluje aby:

- wyłączyć możliwości odmowy wydania opinii wskazane w projektowanym art. 26b ust. 3 pkt 2-4;
- skrócić termin na wydanie opinii do 3 miesięcy;



- wydłużyć czas obowiązywania opinii do 5 lat;
- wyłączyć okoliczności powodujące wygaśnięcie opinii wskazane w projektowanym art. 26b, ust. 7 pkt 2 i 3;
- wykreślić projektowany art. 26 ust. 2h z uwagi na niejasne sformułowanie i potencjalne spory interpretacyjne.

f) Wniosek o zwrot pobranego i wpłaconego WHT

Przewidziana w Projekcie procedura zwrotu WHT jest nadmiernie skomplikowana i wymaga dostarczenia obszernej dokumentacji, np. oświadczenie wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem, że w odniesieniu do czynności, w związku z którą składany jest wniosek o zwrot podatku, podatnik jest podmiotem, na którym ciąży obowiązek podatkowy (art. 28b ust. 4 pkt 5), czy też oświadczenie wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem, że podatnik prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą w kraju miejsca siedziby podatnika dla celów podatkowych (pkt 6). Tak sformułowane wymogi stanowią niezasadne obciążenie administracyjne dla wnioskodawcy.

Ponadto, długi termin na rozpatrzenie wniosku (co najmniej 6 miesięcy) powoduje negatywne konsekwencje gospodarcze z uwagi na zamrożenie środków finansowych w czasie rozpatrywania wniosku. Może się to przełożyć na konieczność sfinansowania „brakującej” części płatności z innego źródła, próbę negocjowania przez zagranicznych kontrahentów klauzul ubruttwiających należności (przenoszących ekonomiczny ciężar zmiany procedury na polskich płatników) i inne utrudnienie relacji biznesowych. Dodatkowo, ust. 8 i 9 art. 28b przewidują możliwość nawet znacznego wydłużenia procesu rozpatrywania wniosku (w związku z wystąpieniem do innego państwa o udzielenie informacji podatkowych lub prowadzeniem kontroli za granicą).

W przypadku kontynuowania prac nad nowelizacją regulacji dotyczących WHT procedura zwrotu podatku powinna zostać znacząco uproszczona, w szczególności poprzez:

- ograniczenie wymaganej dokumentacji do faktury będącej podstawą płatności, ewentualnie umowy oraz potwierdzenia płatności / uregulowania zobowiązania;
- skrócenie terminu na rozpatrzenie wniosku do 1 miesiąca (byłoby to spójne z ograniczeniem wymogów co do dokumentacji);
- możliwości objęcia wnioskiem również przyszłych okresów rozliczeniowych w przypadku płatności dokonywanych okresowo (np. miesięczne spłaty odsetek, należności licencyjnych), tak, aby po jednorazowej weryfikacji, w przypadku braku zmian rozliczeń umownych zwrot następował automatycznie (ewentualnie możliwość bezpośredniego zastosowania niższej stawki przez płatnika).



g) Postępowanie się kopią certyfikatu rezydencji

Propozycja to krok w dobrym kierunku, jednak zaproponowany w Projekcie kwotowy limit należności wypłacanych do danego podmiotu w roku kalendarzowym (10 000 zł) jest zbyt niski.

Co więcej, zwracamy uwagę, że wiele krajów traktuje kopie i skany certyfikatów rezydencji w ten sam sposób jak oryginały certyfikatów rezydencji, w związku z tym Polska powinna postąpić analogicznie i ulżyć przedsiębiorcom. Polscy przedsiębiorcy obecnie albo muszą płacić WHT za zagranicznych kontrahentów albo walczyć z nimi w spory, w związku z tym, że dla większości zagranicznych kontrahentów niezrozumiałym jest fakt, że w Polsce skany certyfikatów rezydencji nie wywołują takich skutków prawnych jak oryginały certyfikatów rezydencji.

W związku z powyższym postulujemy o usunięcie z projektowanego przepisu limitu kwoty należności wypłacanych w danym roku na rzecz tego samego podmiotu (10 000 zł).

Ponadto zwracamy uwagę, że definicja „uzasadnionych wątpliwości” w poniższym fragmencie „*Informacje wynikające z przedłożonej kopii certyfikatu rezydencji nie budzą uzasadnionych wątpliwości co do zgodności ze stanem faktycznym*” jest niejasna i wymaga dookreślenia.

4. Dodatkowa uwaga w zakresie klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania

W Projektowanym „Art. 119j. § 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6, może skorygować swoją deklarację uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – sąd administracyjny prawomocnie – w myśl odrębnych przepisów – oddalił skargę na tę decyzję, oraz została wykonana w całości”.

Za podlegającą klauzuli korzyść podatkową uznaje się także odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że podatek może być zapłacony na podstawie decyzji klauzulowej za okres, gdy podatnik z naruszeniem art. 119a skorzystał z odroczenia opodatkowania. A skoro tak, to podatek wg prawa materialnego będzie zapłacony w przyszłości, w następnych okresach rozliczeniowych. Wystąpi zatem podwójne opodatkowanie tego samego dochodu. A po 2019 r. dojdzie ponadto sankcja za unikanie opodatkowania co oznaczać będzie w praktyce więcej niż podwójne opodatkowanie.

Należy zatem dodać dodatkowy paragraf 7 w art. 119j o treści: „przepisy §1-6 stosuje odpowiednio do podatku zapłaconego przez podatnika lub podatku zapłaconego przez podmiot powiązany z podatnikiem, jeśli podatnik lub ten podmiot powiązany, osiągną korzyść podatkową w postaci odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego, a korzyść ta, była objęta decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1 lub w zakresie tej korzyści została złożona korekta na podstawie art. 81b §1a i podatek został faktycznie zapłacony po korekcie lub wyegzekwowany za okres gdy



podatnik lub podmiot z nim powiązany skorzystał z korzyści podatkowej w postaci odsunięcia w czasie powstania zobowiązania podatkowego. Korekta dotyczy zobowiązania podatkowego odsuniętego określonego w decyzji o której mowa w art. 119g § 1 lub we wcześniejszej korekcie złożonej na podstawie art. 81b §1a”.

5. Szczegółowe uwagi do obowiązku przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych

- a) art. 86a § 1 pkt 1 – uważamy, że sama gotowość do wdrożenia uzgodnienia nie powinna być przesłanką do raportowania schematu. W praktyce nie jest możliwe ustalenie zmaterializowania się tej przesłanki, szczególnie w przypadku, gdy obowiązek nie spoczywa na korzystającym, lecz promotorze. Uwzględniając surowe sankcje za naruszenie obowiązku, przepis nakładający ten obowiązek musi być bardzo precyzyjny. Postulujemy usunięcie gotowości do wdrożenia uzgodnienia jako przesłanki do raportowania.
- b) art. 86a § 1 pkt 2 – rozszerzenie zakresu przedmiotowego korzyści podatkowej także na te powstające na gruncie podatku VAT, stanowi rozszerzenie zakresu Dyrektywy. Postulujemy posługiwanie się definicją korzyści podatkowej zdefiniowanej w Ordynacji podatkowej.
- c) art. 86a § 1 pkt 5 lit. a - ogólna cecha rozpoznawcza nie powinna odnosić się do poufności w relacji doradca – klient. Tajemnica zawodowa radcy prawnego, adwokata czy doradcy podatkowego jest podstawą bezpieczeństwa przedsiębiorcy przy ujawnianiu w ramach współpracy z tymi podmiotami tajemnic przedsiębiorstwa. Raportowanie ustaleń, co do których strony zobowiązały się do zachowania poufności, narusza tajemnicę zawodową stanowiącą istotę zawodów zaufania publicznego.
- d) art. 86a § 1 pkt 5 lit. d - proponowana definicja jest niejasna. Jeżeli intencją Projektodawcy było aby przesłanka ta obejmowała uzgodnienia powtarzalne, nie wymagające dostosowania w zależności od korzystającego, taka ogólna cecha rozpoznawcza jest określona zdecydowanie zbyt szeroko. Przepis powinien mieć brzmienie zgodne z treścią Dyrektywy.
- e) art. 86a § 1 pkt 5 lit. e - zaprzestanie działalności deficytowej jest całkowicie racjonalnym, legalnym i uzasadnionym działaniem i nie powinno stanowić ogólnej cechy rozpoznawczej. Odstraszać może inwestorów przed zakupem podmiotów w słabej kondycji finansowej. Ponadto powiązanie „czynności dotyczących nabycia spółki przynoszącej straty” z potencjalną optymalizacją podatkową jest całkowicie nieuzasadnione, skoro straty takie mogą zostać rozliczone wyłącznie przez rzeczoną spółkę (a nie potencjalnego nabywającego jej udziały). Postulujemy o odstąpienie od proponowanej przesłanki.
- f) art. 86a § 1 pkt 5 lit. f - proponowany przepis wykracza poza zakres Dyrektywy. Przesłanki korzystania z różnych reżimów opodatkowania znajdują się w ustawach podatkowych i nie jest uzasadnione raportowanie takich sytuacji.



- g) art. 86a § 1 pkt 5 lit. g - proponujemy zastąpić wyrażenie "w szczególności" słowem "mianowicie" oraz usunąć "lub zbliżonego", gdyż w proponowanym brzmieniu przepis wykracza poza zakres wynikający z Dyrektywy i jest nieprecyzyjny, przez co trudny do oceny dla podmiotu zobowiązanego.
- h) art. 86a § 1 pkt 5 lit. h – zastrzeżenia budzi zwrot „niemal zerowej”, jest nieprecyzyjny i będzie rodzić problemy w praktyce.
- i) art. 86a § 1 pkt 5 lit. i - proponowana cecha nie jest wyznacznikiem istotności informacji, gdyż zawarcie w umowie pomiędzy podatnikiem a doradcą nie musi oznaczać wdrożenia optymalizacji. Klauzula taka może zostać użyta w umowie dotyczącej zidentyfikowania przez doradcę możliwości korzystania przez podatnika z dostępnych dla niego ulg podatkowych, zwłaszcza gdy identyfikacja i analiza takich możliwości wymagała istotnego nakładu pracy ze strony doradcy. Proponowana cecha rozpoznawcza może spowodować, że raportowane będą umowy/ ustalenia między podatnikiem a doradcą niemające związku z optymalizacją podatkową, co uniemożliwi efektywną realizację celu projektowanych przepisów jakim jest uzyskanie informacji o faktycznie stosowanych schematach rzeczywiście nakierowanych na unikanie opodatkowania
- j) art. 86a § 1 pkt 7 - lepszym rozwiązaniem byłoby wskazanie, że co do zasady proponowane obowiązki spoczywają na osobach prawnych i jednostkach nieposiadających osobowości prawnej, które zatrudniają w szczególności doradców podatkowych, radców prawnych, pracowników banku lub innej instytucji finansowej doradzających klientom lub wypłacają im wynagrodzenie.
- k) art. 86a § 1 pkt 13 – proponowany przepis budzi, w szczególności bardzo niejasne są przesłanki wskazane w pkt. c i d, które wykraczają poza zakres Dyrektywy.
- Stoimy na stanowisku, że próg kwotowy powinien być określony w odniesieniu do jednego korzystającego. Przy tak szerokiej definicji „uzgodnienia” często nie będzie możliwe oszacowania liczby potencjalnych korzystających, co może skutkować tym że przesłanka ta będzie każdorazowo uznawana za spełnioną.
- l) art. 86a § 1 pkt 15 - definicja udostępniania jest zbyt szeroka. Obejmuje w praktyce każdą „informację o uzgodnieniu”, spotkanie z klientem na którym przedstawiono, że istnieje możliwość rozpoznawania strat podatkowych, albo skorzystania z ulgi podatkowej będzie kwalifikowaną czynnością w myśl przepisów projektu. Spełnienie takiego obowiązku będzie praktycznie nieweryfikowalne, po drugie istotnie utrudni współpracę przedsiębiorcy z swoim doradcą.
- m) art. 86a § 1 pkt 17 – ponieważ każda czynność lub zespół czynności może mieć wpływ w określonych okolicznościach na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego,



raportowaniu powinny podlegać jedynie uzgodnienia, które faktycznie taki wpływ mają, a nie tylko hipotetycznie mogą mieć.

- n) art. 86a § 1 pkt 18 – projektowany przepis wskazuje, że będzie on obejmował nie tylko notariuszy sporządzających akt notarialny (w pkt 19 określonych jako przykładowych wspomagających), ale nawet taksówkarza dowożącego kogoś na podpisanie aktu.
- o) art. 86a § 1 pkt 19 – w naszej ocenie w pierwszej kolejności opisane obowiązki powinny dotyczyć osób prawnych lub jednostek nieposiadających osobowości, które zatrudniają lub wypłacają wynagrodzenie osobom wskazanym w zaproponowanym brzmieniu.
- p) art. 86a § 2 – kryterium głównej korzyści nie może być sformułowane tak szeroko i nieprecyzyjnie. Przyjęcie kryterium w proponowanym brzmieniu oznacza *de facto* przerzucenie odpowiedzialności i funkcji kontrolnych z organów na podmioty objęte obowiązkiem raportowania. W konsekwencji, proponowane kryterium wykracza poza cel regulacji, gdyż jego przyjęcie może spowodować, iż raportowane będą „dla bezpieczeństwa” absolutnie wszystkie „sposoby działania” (wszystkie transakcje, decyzje podatników, oświadczenia itp.), co uniemożliwi ministrowi uzyskanie informacji o schematach rzeczywiście nakierowanych na unikanie opodatkowania.
- q) art. 86a § 4 - projektowana regulacja oznacza, że niektóre schematy przekazywane „małym” podmiotom nie będą raportowane, ale jednocześnie że w przypadku „dużych” podmiotów raportowane będą uzgodnienia niezależnie od wartości rzeczy lub praw, których dotyczą. Oznacza to nieuzasadnione dyskryminowanie większych podmiotów. Nie sposób dostrzec istotnego *ratio legis* dla takiej decyzji projektodawcy. Dlatego proponujemy uzależnienie obowiązku od wartości korzyści podatkowej.
- r) art. 86b § 1 – z przepisu nie wynika, od którego momentu rozpoczyna się bieg terminu na przekazanie informacji o schemacie podatkowym. Termin udostępnienia lub dokonania czynności związanej z wdrożeniem może być inaczej rozumiany przez podatników i organy podatkowe.
- s) art. 86b § 5 – proponowane rozwiązanie może prowadzić do naruszenia tajemnicy zawodowej radcy prawnego, adwokata lub doradcy podatkowego przez konieczność poinformowania innego podmiotu o klasyfikacji określonego uzgodnienia jako schematu podatkowego.
- t) art. 86b § 7 – prawnie chroniona tajemnica zawodowa jest i powinna być regulowana przepisami ustaw właściwym dla konkretnych zawodów.
- u) art. 86b § 8 – przepis powinien wyłączać wszystkie obowiązki związane z raportowaniem, a nie tylko te określone w art. 86b § 1.
- v) art. 86d § 6 - uwaga analogiczna jak do art. 86b § 8.



- w) art. 86f § 1 - zakres przekazywanych informacji pozwoli na identyfikację korzystającego. Na przykład poprzez wskazanie rodzaju działalności, gdy schemat dotyczy sektora, w którym jest jeden lub kilku przedsiębiorców. Podobna sytuacja naruszenia tajemnicy zawodowej może również wystąpić w przypadku, gdy organ podatkowy posiada na podstawie dotychczasowych kontaktów z promotorem lub podatnikiem wiedzę, jacy klienci reprezentowani lub obsługiwani są przez danego promotora.
- x) art. 86j § 1 – proponowany przepis oznacza, że będą zgłaszane setki NSP. Wymiana udziałów może być elementem wielu różnych schematów. Postulujemy doprecyzowanie przepisu poprzez dodanie określenia, że chodzi o wdrażany schemat podatkowy.
- y) art. 86j §§ 4, 5, 7 - Projekt proponuje, aby w przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, informacje (oświadczenia) o uzyskanych korzyściach podatkowych podpisywane były przez wszystkie osoby uprawnione do reprezentacji, a w przypadku spółek nieposiadających osobowości prawnej, przez wspólników posiadających co najmniej 10% udziału w zyskach spółki. Takie rozwiązanie połączone z zagrożeniem odpowiedzialnością karną za składanie fałszywych zeznań może powodować poważny paraliż decyzyjny w spółkach. Oznacza to bowiem, że osoby, które mogą nie mieć żadnej wiedzy podatkowej lub finansowej będą zmuszone do podpisywania dokumentów, których wiarygodności nie są w stanie ocenić. Co więcej, mogą wystąpić inne problemy praktyczne związane chociażby z długotrwałą nieobecnością lub chorobą jednego z członków zarządu lub wspólnika. W związku z tym projektodawca powinien ograniczyć grono osób zobowiązanych do podpisania się pod informacją (oświadczeniem) do maksymalnie połowy składu zarządu lub udziałowców.
- z) art. 86k – z tym rozwiązaniem jest propozycja, że wyjaśnienia ministra odnoszące się do konkretnych schematów nie są wiążące w indywidualnych sprawach podatników, którzy takie schematy wdrożą. Proponowana regulacja może być odczytywana jako naruszająca zasadę zaufania do organów podatkowych.
- aa) art. 86m - proponowany maksymalny zakres kary jest zdecydowanie zbyt wysoki. Powinien on się odnosić do wagi przewinienia i być skorelowany z innymi wymiarami kar za podobne naruszenia.
- bb) art. 6 pkt 4 projektu – Zgodnie z projektem do KKS mają zostać wprowadzone nowe kategorie czynów zabronionych, tj.: nieprzekazywanie właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym albo przekazywanie jej po terminie; nieprzekazywanie danych dotyczących podmiotów, którym udostępniony standaryzowany schemat podatkowy; nieskładanie informacji, oświadczeń o dokonywaniu czynności związanych ze schematem, czerpaniu z niego korzyści; posługiwanie się unieważnionym NSP. Przy czym w odniesieniu do trzech pierwszych kategorii, górna granica kary grzywny to 720 stawek dziennych. Jest to najwyższa liczba stawek



przewidziana w ogólnych zasadach nakładania takich kar zawartych w art. 23 par. 1 KKS. Naszym zdaniem to grożąca kara jest nieproporcjonalnie wysoka do naruszenia.

- cc) art. 23 projektu – nie można zgodzić się na wprowadzenie retrospektywnego raportowania również schematów krajowych, czego nie przewiduje Dyrektywa. Będzie to złamanie zasady nieretroakcji, ponieważ podmiot objęty przedmiotowymi regulacjami z żadnego wiążącego dokumentu nie mógł wywnioskować, że będą na niego takie obowiązki nałożone w stosunku do schematów krajowych
- dd) art. 43 projektu - przyspieszenie wejścia w życie przepisów w stosunku do terminu przewidzianego na wdrożenie w Dyrektywie oceniamy krytycznie. Termin wskazany w Dyrektywie nie jest przypadkowy, gdyż daje czas na przyjęcie nie tylko aktów ustawowych, ale i wykonawczych. Należy mieć na uwadze, że w ramach całej Unii będą obowiązywać wspólne procedury, druki czy formularze, które ma opracować Komisja Europejska, co może nie nastąpić przed końcem roku. Moment wejścia w życie przepisów powinien zostać odsunięty w czasie zgodnie z wytycznymi Dyrektywy. Nie są one przypadkowe w tym zakresie, ponieważ uwzględniają potencjalnie bardzo szeroki wpływ na podatników, konieczność wprowadzenia odpowiednich regulacji krajowych, wytycznych czy procedur na poziomie unijnym. Odwołanie się w tym zakresie do przepisów obowiązujących w innych krajach (np. w Wielkiej Brytanii czy Irlandii) należy uznać za nietrafione.

Konfederacja Lewiatan, KL/329/153/PP/2018

