

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 10 kwietnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa

Uwagi Szczegółowe

1. Art. 1 pkt 2 Projektu (art. 14d §1 Op) zakłada, że termin na wydanie grupowej interpretacji indywidualnej wynosić będzie do 6 miesięcy. Oznacza to pozbawienie podatnika możliwości względnie szybkiego uzyskania ochrony dla planowanych transakcji. Wydaje się, że kiedy wniosek zawierać będzie szczegółowe elementy stanu faktycznego organy podatkowe nie powinny przedłużać tego postępowania. Z punktu widzenia dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej wydanie interpretacji w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia wniosku – lub w terminie 6 miesięcy od zaktualizowania stanu faktycznego, jeżeli uległ on zmianie przed wydaniem interpretacji, termin ten jest zdecydowanie za długi i pozostaje w sprzeczności z istotą interpretacji podatkowej jako instytucji prawa podatkowego, która została stworzona w celu ułatwienia stosowania prawa i ochrony podatników.
2. Art. 1 pkt 4 Projektu (art. 14t – 14v Op). W wielu przepisach Projektu użyto pojęć, które nie są zdefiniowane w ustawie. Spowoduje to powstanie wątpliwości i umożliwi swobodną interpretację organom podatkowym. Postulujemy o doprecyzowanie, poprzez odwołanie do innych przepisów lub zdefiniowanie w Projekcie, następujących pojęć: „podmiot powiązany”, „inne czynności” w szczególności w kontekście pojęcia użytego w art. 9a ust. 1 pkt. 1 ustawy o CIT, gdzie dokumentacja podatkowa dotyczy „innych zdarzeń” (Art. 14t §1), „powtarzalne transakcje lub inne czynności” (Art. 14t §2), „dokonywane przede wszystkim z podmiotami innymi niż podmioty powiązane” (Art. 14t §2), „warunki stosowane wobec podmiotów innych niż podmioty powiązane” (Art. 14t §2), „główne korzyści” (Art. 14t §3) „wyczerpujące wskazanie stanu faktycznego” (Art. 14t §3).
 - a) W myśl projektowanego art. 14t §1 wniosek grupowy o indywidualną interpretację musi być złożony wspólnie przez podmioty powiązane uczestniczące w transakcji, których dotyczy stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. W sytuacji gdy stan faktyczny będzie obejmował transakcję możliwą do przeprowadzenia ze wszystkimi podmiotami z grupy kapitałowej, uzyskanie niektórych elementów do wniosku o interpretację może być bardzo pracochłonne. Elementem, który z pewnością wydłuży proces przygotowania wniosku o interpretację, będzie uzyskanie zgody na jego złożenie od wszystkich hipotetycznie zaangażowanych w transakcje podmiotów powiązanych. Mimo że uzyskanie takiej zgody jest dość oczywiste, to z pewnością wymagać będzie poniesienia przez podatnika dodatkowych kosztów tłumaczenia dokumentów oraz przedstawienia konsekwencji uzyskania dla grupy w Polsce interpretacji. Wydłuży się znacząco proces przygotowania wniosku – szczególnie w sytuacji, gdy grupa kapitałowa liczy kilkadziesiąt podmiotów powiązanych na całym świecie. Wniosek grupowy powinien zawierać elementy, które podatek wnioskujący będzie miał możliwość realnie szybko zebrać oraz aby wspólne złożenie wniosku wymagało jedynie wskazania podmiotu powiązanego, a nie faktycznego podpisania wniosku przez podmiot powiązany.

Przyjęcie tego drugiego podejścia może przysporzyć wiele problemów technicznych i w istocie doprowadzić do braku możliwości złożenia takiego wniosku przez podatników.

Zwracamy także uwagę, że organy podatkowe nie mają prawnych możliwości kształtowania obowiązków podatkowych podmiotów zagranicznych nieprowadzących działalności gospodarczej na terytorium Polski. Planowana zmiana pozostanie zatem bez wpływu na rozliczenia podatkowe właśnie tych uczestników transakcji. Ponadto, aktualnie obowiązujące przepisy dają organom podatkowym możliwość uzyskania wszystkich informacji niezbędnych do oceny stanu faktycznego objętego wnioskiem. Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 14b §2 i §3 Ordynacji podatkowej, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest między innymi do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Na tej podstawie organ wydający interpretację ma prawo wezwać wnioskodawcę do uzupełnienia wniosku i dostarczenia dodatkowych informacji w przypadku wątpliwości co do przedstawionego stanu faktycznego. Wprowadzenie dodatkowych obowiązków informacyjnych w zakresie transakcji (gromadzenie, obróbka i analiza informacji) sprawi, że procedura uzyskania interpretacji stanie się czasochłonna i uciążliwa dla podatników.

- b) Projektowany art. 14t §3 zobowiązywać będzie wnioskodawców do przedstawienia we wniosku o interpretację:
- uzyskanych i oczekiwanych przez podmioty powiązane głównych korzyści, w tym korzyści podatkowych, wynikających zarówno bezpośrednio jak i pośrednio z dokonania transakcji lub innych czynności;
 - transakcji i innych czynności dokonanych, będących w trakcie lub planowanych, od których uzależnione jest osiągnięcie głównych korzyści,
 - opisu występujących lub mających powstać pomiędzy podmiotami powiązanymi objętymi wnioskiem grupowym powiązań,
 - wartości głównych korzyści,
 - wartości przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub prawa majątkowego objętych stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym,
 - okresu, za który zostały określone ww. wartości.

W ocenie Konfederacji zaproponowany katalog informacji jest niezwykle szeroki i mało precyzyjny. Zobowiązanie podatnika do podawania we wniosku o interpretację powyższych informacji skutkuje niejako przeniesieniem instytucji wydawania decyzji dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (opisanych w Dziale IIA Ordynacji podatkowej) i opinii zabezpieczających (Dział IIA Rozdział 4 Ordynacji podatkowej) na interpretacje podatkowe. Praktyka gospodarcza i statystyki Ministerstwa Finansów pokazują, że wykorzystanie instytucji porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych i opinii zabezpieczających jest znikome w porównaniu z liczbą transakcji, do których instytucje te mogłyby mieć zastosowanie. Na niewielkie zainteresowanie tymi możliwościami zabezpieczenia się przed ryzykiem podatkowym wpływ ma właśnie złożoność i kosztowność

procesu uzyskiwania decyzji. Dodatkowe obowiązki informacyjne w zakresie uzyskania interpretacji podatkowej mogą doprowadzić do podobnej sytuacji, instytucja interpretacji podatkowych stanie się martwa a ustawowe możliwości ochrony podatnika - iluzoryczne. Ponadto:

- i. spowodują, że organy podatkowe będą kwestionować ochronę wynikającą z interpretacji w sytuacji niepodania przez podatnika nawet mało istotnej (z jego punktu widzenia podatnika) czynności. W obecnym stanie prawnym organy podatkowe kwestionują moc ochronną interpretacji wskazując na niewielkie nawet braki/niedoprecyzowania w stanie faktycznym (np. brak adresu siedziby spółki celowej). W sytuacji wniosku grupowego i konieczności podawania nawet czynności pośrednio powiązanych – ryzyko to będzie jeszcze większe. W praktyce interpretacje przestaną wypełniać swoją funkcję (będą dawać podatnikom tylko iluzoryczną ochronę). Istotnie zwiększone zostanie ryzyko prowadzenia przedsiębiorstwa.
- ii. Wskazanie czy transakcje lub inne czynności są lub będą dokonywane wyłącznie z podmiotem powiązaniem, czy również z innymi podmiotami będzie bardzo trudne do ustalenia w praktyce (np. u podatników, gdzie występuje wysoka rotacja pracowników lub są pewne różnice w transakcjach z podmiotami powiązanymi i innymi podmiotami).
- iii. Podatnik nie będzie miał możliwości dokładnie określić „wartości przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub prawa majątkowego” na dzień składania wniosku, a skutkiem błędnego wskazania będzie brak ochrony z interpretacji. Ponadto z przepisów nie wynika sposób wyceny wartości. Czy podana ma zostać cena netto czy brutto, wartość rynkowa, emisyjna czy nominalna?
- iv. Wskazanie uzyskanych i oczekiwanych głównych korzyści, w tym korzyści podatkowych wynikających bezpośrednio i pośrednio z transakcji lub innych czynności nie zawsze będzie możliwe, nie każda transakcja pomiędzy podmiotami powiązanymi będzie prowadziła do powstania korzyści podatkowej w rozumieniu projektowanego art. 3 pkt 16 Ordynacji podatkowej. Art. 14t §3 pkt 1 powinien zostać uzupełniony o stwierdzenie, że należy wskazać korzyści podatkowe jeśli takie wystąpią. Nieostre pojęcia użyte w przepisie budzą wątpliwości czy np. poniesienie kosztu należy uznać za uzyskanie korzyści podatkowej skutkującej obniżeniem zobowiązania podatkowego? Jest to tym bardziej istotne, że nowe regulacje uzależniają przyznanie mocy ochronnej interpretacji od wskazania korzyści. Przepisy powinny wskazywać sposób wyceny wartości potencjalnych korzyści, aby podatnicy mogli precyzyjnie określić czy obowiązek wskazywania wartości i głównych korzyści ich dotyczy. Należy również doprecyzować czy oczekiwane przyszłe korzyści (o ile są wymierne) należy prezentować w wartości nominalnej, czy zdyskontowanej do wartości bieżącej netto (NPV). Projektowane elementy stanu faktycznego zobligują podatnika do ciągłego monitorowania, pod rygorem utraty ochrony, różnicy pomiędzy wartościami podanymi we wniosku, a występującymi w rzeczywistości. Oznacza to dodatkowy nakład pracy po stronie podatnika. Co do zasady podatnik występując o interpretację chce uzyskać odpowiedź co do poprawności swego

stanowiska w stosunku do opisanej transakcji niezależnie od jej wartości. Uzależnienie ochrony prawnej dla podatnika od różnicy pomiędzy wartością korzyści podatkowych deklarowanych we wniosku, a wartością zrealizowaną – rzeczywistą, jest ograniczeniem, które stawia pod znakiem zapytania sens występowania o interpretację i sugeruje, że interpretacja dla transakcji o wartości 10 mln zł będzie inna, niż dla takiej samej transakcji o wartości 23 mln zł.

- v. Istnieje prawdopodobieństwo, że szczegółowe przedstawienie korzyści, w tym korzyści podatkowych, zostanie rozszerzająco zinterpretowane przez organy podatkowe jako próba obejścia prawa podatkowego. W związku z powyższym proponujemy doprecyzowanie, że przy rozpatrywaniu wniosków grupowych korzyści główne (z założenia inne niż podatkowe) będą miały większą wagę niż korzyści podatkowe transakcji.
 - vi. Praktycznie niemożliwe będzie wskazanie wartości głównych korzyści przy transakcjach powtarzających się lub dotyczących prowadzenia codziennego biznesu, ponieważ wartość transakcji uzależniona jest od wolumenu sprzedaży. Podawane na moment złożenia wniosku wartości mogą okazać się bardzo hipotetyczne i odbiegające od przyszłej realizacji. Postulujemy rezygnację z tego wymogu, pominięcie go jako elementu mającego wpływ na wydanie stanowiska lub doprecyzowanie, co jest dopuszczalne przez podatnika przy podaniu wartości. Proponujemy także, aby zamiast podawania konkretnej wartości, podatnik określał przedział spodziewanych korzyści w oparciu o dokonane na moment składania wniosku szacunki lub biznesplan (jedynie informacyjnie bez skutków dla wydanej interpretacji).
 - vii. Przygotowanie wniosków z uwzględnieniem koniecznych informacji będzie niezwykle czasochłonne, drogie, a efekt ochronny – niepewny (błąd w podawaniu wartości, wątpliwość związana ze zrozumieniem przepisu, oznaczać będą utratę ochrony z interpretacji wydanej na wniosek grupowy). W sytuacji ciągłej zmiany przepisów podatkowych podmioty działające w grupach kapitałowych zostaną w praktyce pozbawione istotnego narzędzia zarządzania ryzykiem podatkowym.
- c) Art. 14u §1 i §2 zakładają ograniczenie funkcji ochronnej interpretacji w sytuacji, w której wnioskodawcy nie wskażą potencjalnych korzyści lub też ich rzeczywista wartość odbiegać będzie od wskazanej o co najmniej 25% albo podatnik nie dokona aktualizacji informacji zawartych we wniosku w terminie 3 miesięcy od dnia, w którym wnioskodawca uzyskał możliwość prawidłowego wskazania korzyści lub wartości korzyści podatkowej. Funkcja gwarancyjna wynikająca z zastosowania się do interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego jest jedną z dwóch (obok informacyjnej) kluczowych zalet korzystania z tej instytucji. Warunkiem skorzystania z tzw. zasady nieszkodzenia jest tożsamość stanu faktycznego wskazanego we wniosku oraz rzeczywistego przebiegu transakcji. W praktyce gospodarczej stosunkowo często spotykane są sytuacje, w których organy podatkowe w trakcie postępowania podatkowego kwestionują moc ochronną uzyskanych przez podatnika interpretacji indywidualnych podważając tę tożsamość. W naszej ocenie wprowadzenie proponowanych regulacji, da organom podatkowym jeszcze więcej narzędzi

do kwestionowania wskazanej wyżej mocy ochronnej interpretacji. Jest to szczególnie niepokojące biorąc pod uwagę brak precyzyjnych definicji kluczowych pojęć, o czym szerzej mowa w punkcie 5 niniejszego pisma.

- d) Art. 14u §2 Wątpliwości budzi sformułowanie „uzyskał możliwość” odnoszące się do terminu aktualizacji informacji przedstawionych we wniosku, w praktyce trudno będzie wskazać konkretną datę.
 - e) Art. 14u §4 przewiduje brak ochrony prawnej wynikającej z interpretacji, jeśli przedstawiony w niej stan faktyczny został zaktualizowany, a na skutek tej aktualizacji interpretacja została zmieniona w zakresie oceny stanowiska wnioskodawcy lub uzasadnienia prawnego. Bardziej prawidłowe wydaje się w takiej sytuacji przyznanie mocy ochronnej interpretacji do momentu aktualizacji, a nie generalne pozbawienie takiej mocy. W tym wypadku podatnik zostaje niejako ukarany pozbawieniem ochrony kiedy na moment składania wniosku o interpretację nie było możliwe wykazanie wszystkich korzyści.
3. Art. 2 Projektu przewiduje, że w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej, podmiot na wniosek którego przed tym dniem wydano interpretację indywidualną może przekazać Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej informacje wymagane dla interpretacji grupowej, jako uzupełnienie stanu faktycznego wydanej interpretacji indywidualnej. Po uzupełnieniu wniosku organ wydający interpretację ma prawo uchylić lub zmienić poprzednio wydaną interpretację. Jednocześnie, nieprzekazanie przez podatnika powyższych informacji oznacza, że dotychczasowe interpretacje wygasają z dniem wejścia w życie nowelizacji.

Wprowadzenie powyższej zmiany narusza zasadę ochrony interesów w toku. Zasada ta nakazuje chronić zaufanie obywatela, który – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne i przystąpił do ich realizacji. Zmiana przepisów określających warunki realizacji zaplanowanych przedsięwzięć ekonomicznych nie może naruszać interesów w toku osób, które podjęły pewne działania na gruncie wcześniejszych przepisów.

Spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania interesów w toku stosuje się wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione trzy przesłanki:

- przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć,
- dane przedsięwzięcie jest rozłożone w czasie,
- jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji (por. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97).

Zasada ta, wyraża się również w zakazie wprowadzania takich przepisów, które co prawda będą obowiązywać w przyszłości, ale odnosić się będą także do skutków działań podatnika podjętych w przeszłości np. stawiając pod znakiem zapytania opłacalność dokonanych już przedsięwzięć gospodarczych.

Podatnicy powinni mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie narażą się na niekorzystne skutki prawne decyzji i działań niemożliwych do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań (por. wyrok TK z 3 grudnia 1996 r., sygn. akt K 25/95).

Przenosząc powyższe uwagi TK na treść proponowanego Projektu nie sposób uznać, że zmiana przewidująca wygaśnięcie dotychczasowych interpretacji podatkowych w przypadku nieprzekazania organowi podatkowemu informacji wskazanych w dodanym w wyniku nowelizacji art. 14t §3 i 4 w terminie 6 miesięcy od wejścia w życie Projektu jest naruszeniem tej zasady. W sposób niejako automatyczny podatnicy tracą bowiem ochronę w stosunku do transakcji już zrealizowanych lub będących w trakcie realizacji, a których skutki rozciągają się na kolejne lata podatkowe. W praktyce zatem podatnicy odczuwają negatywne konsekwencje działań podejmowanych we wcześniejszych latach podatkowych zgodnie z prawem i w zaufaniu do prawa.

Uwzględniając fundamentalną niezgodność projektowanej zmiany z podstawowymi zasadami tworzenia prawa podatkowego wnioskujemy o odstąpienie od tej zmiany. W przypadku uchwalenia projektowanych przepisów powinny mieć one zastosowanie do wniosków składanych po dniu wejścia w życie nowych przepisów.

Niezależnie od powyższego z przepisu projektowanego art. 2 nie wynika jasno, czy w odniesieniu do stanu faktycznego, który zaistniał przed dniem wejścia w życie omawianej ustawy (i nie trwa do chwili obecnej), wydana ówczasie interpretacja ma nadal funkcję ochronną.

Konfederacja Lewiatan