



Warszawa, 13 lipca 2017 r.

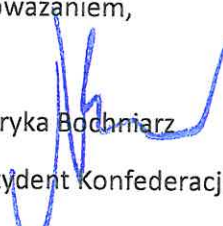
KL/302/96/1255/PP/2017

Pan  
**Paweł Gruza**  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do pisma z dnia 27 czerwca 2017 r. znak DD6.8200.4.2017 kierującego do konsultacji społecznych projekt z dnia 26 czerwca 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Henryka Bochmiarz

Prezydent Konfederacji Lewiatan

## Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu z dnia 26 czerwca 2017 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

### Uwaga do art. 1 ust. 3 i 4 Projektu

Nadrzędną intencją autorów projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 28 czerwca 2017 r., nr z wykazu prac UD233 (dalej: Projekt), jak wynika z uzasadnienia, jest zapobieżenie „*sytuacji, w której nieliczna (proporcjonalnie) grupa podatników podatku dochodowego od osób prawnych generuje przeważającą część opodatkowanych przychodów, przy jednoczesnym braku, w wielu przypadkach, odpowiedniego poziomu płaconego podatku*”.

Na wstępie należy zwrócić uwagę na brak zgodności projektowanych przepisów z przepisami Ordynacji podatkowej dotyczącymi tajemnicy skarbowej. Autorzy Projektu nie wyjaśniają, dlaczego opublikowanie danych podatkowych nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej. Art. 293 Ordynacji podatkowej regulujący zakres przedmiotowy tajemnicy skarbowej stanowi istotną gwarancję interesów podatników i wyłączenie jego stosowania jednym przepisem stanowi zagrożenie dla konstytucyjnej zasady zaufania obywatela do organów władzy publicznej.

Projektodawca przewiduje, że ujawnione mają zostać indywidualne dane 4500 podatników o najwyższych przychodach oraz podatkowych grup kapitałowych bez względu na wysokość osiągniętych przychodów (dalej: Podmioty kwalifikowane). Intencja projektodawcy jest zrozumiała, należy jednak stwierdzić, że mechanizm w proponowanym kształcie nie zrealizuje w pełni wskazanego celu Projektu i będzie skutkować formułowaniem nieuzasadnionych zarzutów unikania opodatkowania.

Zakres danych prezentowanych na mocy Ustawy będzie wąski i nie zapewni odzwierciedlenia rzeczywistego całokształtu działalności Podmiotów kwalifikowanych. Wynika z niego, że najbardziej „*przemawiającą do wyobraźni*” przeciętnego odbiorcy, bez wykształcenia kierunkowego finansowego lub prawniczego, daną, będzie efektywna stopa podatkowa obliczona jako procentowy udział kwoty podatku należnego w zysku brutto wykazanym w sprawozdaniu finansowym lub relacja podatku do osiągniętych przychodów.

Są to wielkości mylące i nie pozwalają one trafnie ocenić, czy dany Podmiot kwalifikowany stosuje agresywne schematy optymalizacji podatkowej, czy wykazanie przez niego niskiego dochodu do opodatkowania lub straty spowodowane jest innym, nie zasługującym na potępienie ze strony opinii publicznej działaniem. Do takich działań można zaliczyć na przykład:

- 1) Działalność w specjalnej strefie ekonomicznej w rozumieniu ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 1010).
- 2) Korzystanie z tzw. ulgi badawczo-rozwojowej, tj. odliczenia od podstawy opodatkowania, o którym mowa w art. 18d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 ze zmianami); (dalej: Ustawa CIT).
- 3) Realizację wysokonakładowej inwestycji, nie traktowanej w sposób preferencyjny na gruncie prawa podatkowego.

Korzystanie ze możliwości, o których mowa w pkt 1) i 2), zostało wyraźnie dopuszczone przez ustawodawcę w drodze uchwalenia przepisów stanowiących odstępstwo od zasady powszechności

opodatkowania celem realizacji innych, ważnych społecznie wartości. Podmioty podejmujące działalność, o której mowa w pkt 1, tworzą miejsca pracy i inwestują środki w rejonach, w których inwestycje nie zostałyby dokonane bez zwolnienia dochodu z opodatkowania (na tym polega tzw. efekt zachęty, stanowiący jeden z warunków koniecznych do uzyskania zezwolenia na działalność w specjalnej strefie ekonomicznej). Podmioty podejmujące działalność, o której mowa w pkt. 2), przyczyniają się do wzrostu innowacyjności polskiej gospodarki poprzez zmianę struktury wykonywanych usług na składającą się w większym stopniu z usług profesjonalnych, technicznych i wysokomarżowych. Wreszcie, podmioty realizujące działalność, o której mowa w pkt. 3), przyczyniają się do wzrostu konkurencyjności polskiej gospodarki i utworzenie nowych miejsc pracy poprzez alokowanie w Polsce zwiększonych środków.

Wszystkie ww. działania nie znajdują odzwierciedlenia w danych publikowanych w kształcie przewidzianym w Projekcie; ich wspólną cechą jest obniżenie wysokości dochodu podlegającego opodatkowaniu przy wysokich przychodach (w przypadku pkt 1 przez wyłączenie z opodatkowania części dochodu, w przypadkach 2 i 3 – przez zwiększenie kosztów uzyskania przychodu).

Ponadto na gruncie podatku CIT występują różnice pomiędzy wynikiem podatkowym a wynikiem bilansowym podatników, tj.:

- 1) Różnic przejściowych (dodatnich i ujemnych) – np. naliczone/otrzymane odsetki, rezerwy i odpisy aktualizacyjne.
- 2) Różnic trwałych (dodatnich i ujemnych) – np. wartość nieodpłatnie lub częściowo nieodpłatnie otrzymanych świadczeń, określone przypadki związane z amortyzacją, kary/odszkodowania/grzywny, wierzytelności przedawnione, koszty reprezentacji, odsetki przekraczające limity związane z przepisami o tzw. cienkiej kapitalizacji.

Wskazane przypadki mają bezpośredni (różnice trwałe) albo pośredni (różnice przejściowe poprzez obowiązek ujęcia w księgach rachunkowych podatku odroczonego) wpływ na efektywną stopę podatkową. W konsekwencji, nie sposób uznać, aby publikacja efektywnej stopy podatkowej, umożliwiła badanie „odpowiedniej relacji płaconych przez podatników podatków do skali prowadzonej działalności.”. Ministerstwo Finansów wykaże obniżoną względem 19% efektywną stopę opodatkowania wyliczoną zgodnie z wzorem wskazanym w projekcie – co niekoniecznie będzie oznaczało, że podatnik uchyla się od płacenia podatku, zapłaci go po prostu w innym okresie, ale takich informacji Minister Finansów już nie będzie publikował.

Proponowana lista, porównanie podatników nie uwzględnia naturalnie występujących różnic w poziomie marży/zysku realizowanych w różnych branżach, lub w poziomie obrotów.

Efektem będzie formułowanie nieuzasadnionych zarzutów unikania opodatkowania, z którymi trudno będzie polemizować Podmiotom kwalifikowanym. Publikacja wyjaśnień w miejscu innym niż dane ujawniane przez Ministra Finansów (np. na stronie internetowej danego podmiotu) nie będzie rozpowszechniona na poziomie porównywalnym z informacjami publikowanymi w trybie przewidzianym w Projekcie. W takim wypadku informacja publikowana w sprawozdaniu finansowym jest bardziej kompletna, poza wartością podatku należnego za dany okres, pokazuje również dane dotyczące wszelkich różnic czasowych w zakresie rozpoznania przychodów i kosztów podatkowych i rachunkowych, jak również prezentuje uzgodnienie efektywnej stawki opodatkowania, wskazując zazwyczaj, poza różnicami czasowymi, na wszelkie kategorie przychodów niepodatkowych, czy kosztów

nie stanowiących kosztów uzyskania przychodu. Końcowo warto zauważyć, że nieuczciwe podmioty chcące uniknąć statusu Podmiotu kwalifikowanego mogą tego uniknąć, choćby poprzez rozczłonkowanie swojej działalności np. w drodze podziału na odrębne spółki, które, każda z osobna, nie będą stanowić Podmiotów kwalifikowanych. Jednocześnie uczciwi podatnicy pozostaną na liście Podmiotów kwalifikowanych i będą poddani reżimowi proponowanej ustawy.

Podsumowując, Projekt w proponowanym kształcie nie przewiduje wprowadzenia do porządku prawnego rozwiązań, które skutecznie przyczynią się do realizacji zamierzonego celu. Doprowadzi on do zilustrowania sytuacji podatników CIT w sposób, który może z dużym prawdopodobieństwem wprowadzić opinię publiczną w błąd i sprowokować podejrzenia o unikanie opodatkowania pod adresem podmiotów nie stosujących takich praktyk, a wykazujących w CIT niski dochód lub stratę z przyczyn dla gospodarki wręcz korzystnych (np. z uwagi na wysokonakładowe inwestycje).

Co więcej, projektowane zmiany przyczynią się do dokonywania podziałów podmiotów celem sztucznego zaniżenia wielkości przychodu branej pod uwagę dla potrzeb określenia, czy podatnik stanowi Podmiot kwalifikowany. Przyczyni się to, paradoksalnie, do obniżenia poziomu transparentności rozliczeń podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Skutek ten złagodziłoby umożliwienie Podmiotom kwalifikowanym uzupełnienie zeznań o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) o wyjaśnienie przyczyn wykazania niskiego dochodu lub straty, poprzez poinformowanie ich z odpowiednim wyprzedzeniem o „uzyskaniu” przez nie statusu Podmiotu kwalifikowanego i publikację sporządzonego przez nie komunikatu wraz z indywidualnymi danymi. Zapewniłoby to opinii publicznej dokładniejszy wgląd w sytuację danego podatnika i zmniejszyło ryzyko formułowania nieuzasadnionych zarzutów unikania opodatkowania, co przyczyni się do lepszej realizacji celu Projektu, jakim jest zwrócenie uwagi na podatników faktycznie unikających opodatkowania. Warto rozważyć, aby poza komunikatem Podmioty kwalifikowane miały też możliwość załączenia sprawozdania finansowego.

W związku z powyższym proponuje się, aby w art. 1 Projektu po proponowanym art. 27b ust. 5 Ustawy CIT dodać ust. 6 i 7 w następującym brzmieniu:

6. *Minister właściwy do spraw finansów publicznych informuje podatników, o których mowa w art. 27b ust. 1, o zamiarze ujawnienia ich indywidualnych danych, w terminie do 30 czerwca roku przypadającego po roku podatkowym, za który dane mają zostać opublikowane, wraz z pouczeniem o możliwości przesłania przez tych podatników komunikatu w terminie do 20 sierpnia.*
7. *Komunikat, o którym mowa w ust. 6, podlega podaniu do publicznej wiadomości razem z indywidualnymi danymi, o których mowa w ust. 3 i danymi, o których mowa w ust. 4, w formie zapewniającej wyekspozowanie jego treści wraz z danymi podatnika.*

**Uwaga do art. 3. Ujawnianie danych za lata podatkowe, które rozpoczęły się po dniu 31 grudnia 2011 r. i zakończyły się przed dniem 1 stycznia 2018 r.**

Funkcja projektowanego przepisu art. 3 Projektu jest zrozumiała; zgodnie z treścią projektowanego przepisu, po dniu 1 stycznia 2018 r. miałyby nastąpić opublikowanie indywidualnych danych Podmiotów kwalifikowanych za wszystkie lata podatkowe, które rozpoczęły się po dniu 31 grudnia 2011 r.

Nie ma wątpliwości, że informacje ujawnione w deklaracjach podatkowych są objęte tajemnicą skarbową (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2013 r., sygn. akt I FSK 1571/12). Ujawnienie danych dotyczących okresów przed dniem wejścia w życie regulacji stanowi przykład retroaktywności prawa, niezgodnej z wyrażoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) zasadą demokratycznego państwa prawa, wyrażającej się w uchyleniu obowiązywania tajemnicy skarbowej obowiązującej na mocy art. 293 § 1 Ordynacji podatkowej względem deklaracji złożonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy.

W przedmiocie dopuszczalności ustanowienia regulacji retroaktywnych wielokrotnie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny. Przykładem może być wyrok z dnia 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17 (M. P. z 2017 r. poz. 265); (dalej: Wyrok TK). Trybunał stwierdził, że do sytuacji, w których dopuszczalne jest stanowienie prawa wywierającego skutki wstecz, należą „sytuacje, w których:

- 1) *działanie zasady lex retro non agit nie dotyczy przepisów prawa karnego ani przepisów dotyczących podporządkowania jednostki państwu;*
- 2) *przepisy wprowadzane mają rangę ustawową;*
- 3) *ich wprowadzenie jest niezbędne dla realizacji innych ważniejszych i wskazanych wartości konstytucyjnych;*
- 4) *racje konstytucyjne przemawiające za retroaktywnością równoważą jej skutki (proporcjonalność);*
- 5) *nie powoduje to ograniczenia praw lub zwiększenia zobowiązań adresatów, a przeciwnie, poprawia to sytuację prawną niektórych adresatów danej normy prawnej (ale nie kosztem innych adresatów);*
- 6) *problem ten nie był znany ustawodawcy wcześniej i nie mógł być rozwiązany z wyprzedzeniem bez użycia przepisów działających wstecz”.*

Sformułowanie użyte w Wyroku TK wskazuje na to, że aby dopuszczalne było ustanowienie prawa działającego wstecz, przesłanki te muszą zostać spełnione łącznie. Przeciwna interpretacja (zgodnie z którą wystarczy spełnienie jednej przesłanki) prowadziłaby do wniosku, że praktycznie każdą regulację można ustanowić z mocą wsteczną (np. spełnienie przesłanki ustawowej rangi aktu zmieniającego).

Odnosnie spełnienia przesłanek wymienionych w Wyroku TK przez Projekt, przesłanka o nr:

- 1) Nie jest spełniona. Projektowana regulacja dotyczy przepisów prawa podatkowego (świadczy o tym zarówno podmiot stanowiący wnioskodawcę Projektu, tj. Minister Rozwoju i Finansów, jak i umiejscowienie projektowanych przepisów w Ustawie CIT), a więc gałęzi prawa charakteryzującej się podporządkowaniem jednostki państwu. Nie można więc stwierdzić, że projektowana regulacja nie dotyczy przepisów dotyczących podporządkowania jednostki państwu.
- 2) Jest spełniona (projektowana regulacja ma rangę ustawową).
- 3) Nie jest spełniona. W uzasadnieniu Projektu stwierdzono, że jego celem nadrzędnym jest zapobieżenie „sytuacji, w której nieliczna (proporcjonalnie) grupa podatników podatku

*dochodowego od osób prawnych generuje przeważającą część opodatkowanych przychodów, przy jednoczesnym braku, w wielu przypadkach, odpowiedniego poziomu płaconego podatku”.*

W żadnym miejscu Projektu lub uzasadnienia do niego nie wskazano, że wprowadzenie proponowanych zmian jest niezbędne do zapobieżenia takiej sytuacji. Przeciwnie; w dalszej części uzasadnienia wskazano, że celem regulacji jest wywarcie presji społecznej, która ze swojej istoty ma charakter jedynie uzupełniający w stosunku do przepisów prawa kształtujących zobowiązania w materii, której modyfikacja jest faktycznie niezbędna do zrealizowania deklarowanego celu regulacji (materialnego prawa podatkowego).

Nie można więc stwierdzić, że wprowadzenie komentowanego przepisu jest niezbędne dla realizacji innych ważniejszych i wskazanych wartości konstytucyjnych.

- 4) Nie jest spełniona. Wprowadzenie omawianego przepisu nie przyczynia się do realizacji żadnej zasady nadrzędnej w stosunku do niej. Usytuowanie ww. zasady w art. 2 Konstytucji stanowi wskazówkę, że zasady konstytucyjne wyrażone w następujących przepisach nie mają wobec niej charakteru nadrzędnego.

Trybunał Konstytucyjny orzekał, że wartością, której realizacja może przeważać nad zasadą demokratycznego państwa prawa, jest wyrażona także w art. 2 Konstytucji zasada sprawiedliwości społecznej (tak wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99). Omawiany przepis nie przyczynia się do jej realizacji; nie powoduje zmiany stosunków własnościowych, w szczególności nie stanowi lepszej niż obecnie obowiązujące przepisy podstawy prawnej do zakwestionowania rozliczeń podatkowych podmiotów, którym prawo do skorzystania z tajemnicy skarbowej zostanie z mocą wsteczną odebrane.

Nie można więc stwierdzić, że racje konstytucyjne przemawiające za retroaktywnością równoważą negatywne z perspektywy konstytucyjnej skutki uchwalenia projektowanych zmian.

- 5) Nie jest spełniona. Projektowany przepis sam w sobie nie nakłada w prawdzie na Podmioty kwalifikowane obowiązków wykraczających poza istniejące przed jego uchwaleniem; nie poprawia jednak także ich sytuacji, co stanowi składnik przesłanki w Wyroku TK opatrzonej nr 5.

Nie można więc stwierdzić, że projektowane unormowanie nie ogranicza praw ani nie zwiększa zobowiązań adresatów, a przeciwnie, poprawia sytuację prawną niektórych adresatów.

- 6) Nie jest spełniona. Problem występowania sytuacji „w której nieliczna (proporcjonalnie) grupa podatników podatku dochodowego od osób prawnych generuje przeważającą część opodatkowanych przychodów, przy jednoczesnym braku, w wielu przypadkach, odpowiedniego poziomu płaconego podatku”, był znany ustawodawcy na długo przed ogłoszeniem treści Projektu.

Jako dowód na powyższe można przytoczyć odpowiedź na interpelację poselską z dnia 1 października 2015 r., nr 34776, w której Poseł Jacek Żalek zapytywał o unikanie płacenia podatków przez zagraniczne spółki. W odpowiedzi z dnia 23 października 2015 r., sygn. KS3.054.22.2015, wyjaśniono, że „Ministerstwo Finansów dysponuje danymi dotyczącymi wpływów w podatku dochodowym od osób prawnych w podziale na podmioty zagraniczne (obejmujące spółki z udziałem kapitału zagranicznego, zagraniczne przedsiębiorstwa drobnej wytwórczości oraz przedstawicielstwa osób zagranicznych) i pozostałe za lata 2010-2014”. Nie można więc stwierdzić, że ustawodawca nie dysponował wcześniej

wiedzą o proporcji zobowiązań największych podatników z tytułu CIT do ich przychodu. Projekt nie zakłada bowiem ujawnienia organom podatkowym przez Podmioty kwalifikowane żadnych informacji, których organy podatkowe wcześniej nie posiadały.

Nie można więc stwierdzić, że rozwiązywany problem nie był znany ustawodawcy wcześniej i nie mógł być rozwiązany z wyprzedzeniem bez użycia przepisów działających wstecz.

Podsumowując, projektowany przepis przewidujący uchylenie przepisów o tajemnicy skarbowej ze skutkiem względem danych za lata podatkowe, które rozpoczęły się po dniu 31 grudnia 2011 r., poza wymogiem ustawowej rangi przepisów o takim charakterze nie spełnia żadnych warunków, których spełnienie jest konieczne do uchwalenia przepisów działających retroaktywnie. W szczególności nie ma tutaj mowy o sytuacji, w której zasada konstytucyjna naruszana przez projektowaną regulację ustępuje miejsca innej, ważniejszej zasadzie konstytucyjnej, której realizacji Projekt miałby służyć.

Końcowo, art. 3 Projektu budzi wszelkie wątpliwości opisane w uwagach do art. 1 Projektu (wyżej), w szczególności rodzi ryzyko formułowania nieuzasadnionych zarzutów unikania opodatkowania.

W związku z powyższym proponujemy, aby komentowany przepis (art. 3) usunąć z Projektu w całości.

#### **Uwaga dodatkowa**

W projekcie ustawy brakuje informacji o ewentualnej zmianie upublicznionych danych na skutek złożenia przez podatnika korekt deklaracji. Projekt przewiduje jedynie podanie informacji „według stanu na pierwszy dzień miesiąca poprzedzającego miesiąc, w którym indywidualne dane podatników mają zostać podane do publicznej wiadomości”.

Wskazanie w projekcie momentu w czasie, z uwzględnieniem którego należy oceniać aktualność publikowanych danych podatkowych nie rozwiązuje najważniejszego problemu – wpływu możliwości dokonania przez podatników korekty na aktualność opublikowanych danych. Podatnicy posiadają uprawnienie do dokonania korekty również po podaniu danych do publicznej wiadomości, więc występuje ryzyko ich szybkiej dezaktualizacji. Taka konstrukcja przepisu niesie za sobą ryzyko opublikowania informacji nieprawidłowych.

*Konfederacja Lewiatan*

*KL/302/96/1255/PP/2017*