

**Stanowisko Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej
dotyczące projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa
oraz niektórych innych ustaw**

I. Ocena ogólna

W projekcie ustawy wskazano, że podstawowym celem projektowanej nowelizacji Ordynacja podatkowa jest stworzenie ram prawnych, które zracjonalizują i uproszą procedury podatkowe. Równocześnie, zasadniczą i także od dawna zapowiadaną w przestrzeni publicznej zmianą, zaproponowaną w niniejszym projekcie ustawy jest wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Zdaniem Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej zasadne jest wprowadzenie regulacji, mających na celu usprawnienie systemu podatkowego i usunięcie wątpliwości interpretacyjnych. Jednakże, w naszej ocenie nie powinno się to odbywać wyłącznie poprzez upraszczanie procedur, do których stosowania są obowiązane organy podatkowe, przy nałożeniu dodatkowych obciążeń na podatników. A taki zarzut w odniesieniu do części projektowanych przepisów jest w naszej ocenie uzasadniony, co wykażemy poniżej.

W naszej opinii, jedynie nieznaczna część z projektowanych zmian wpisuje się w stawiane przez Projektodawcę założenie o uproszczeniu i zracjonalizowaniu procedur podatkowych, nie prowadząc przy tym do pogorszenia sytuacji podatników. Natomiast większość projektowanych przepisów wykracza poza charakter doprecyzowujący. W ocenie Pracodawców, mogą mieć one daleko idący negatywny wpływ na rozwój polskich przedsiębiorstw.

Jednocześnie należy się zastanowić, czy tak szeroka nowelizacja Ordynacji podatkowej powinna obejmować również inne istotne zagadnienia dotyczące praw i obowiązków podatników, w tym podmiotów funkcjonujących w ramach podatkowych grup kapitałowych.

II. Uwagi szczegółowe

1. Zmiany w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego

W projekcie ustawy przewidziano zmiany w obszarze instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego. Naszym zdaniem zaproponowane rozwiązania w części wypełniają założenia przyjęte przez Projektodawcę, w przedmiocie uproszczenia stosowania procedur podatkowych, jednakże pojawiły się także propozycje, które mogą spowodować zmniejszenie znaczenia tej instytucji.

Zdaniem Pracodawców RP pozytywnie należy ocenić możliwość występowania z wnioskiem o wydawanie interpretacji indywidualnych przez grupę podmiotów uczestniczących w tej samej transakcji. Za pozytywne należy także uznać nowelizację zasad wydawania interpretacji indywidualnych, poprzez wprowadzenie zmiany w art. 14h projektowanych przepisów, zgodnie z którym istnieje możliwość uzupełnienia, sprostowania interpretacji indywidualnej, co do skargi do sądu administracyjnego (na podstawie odwołania między innymi do art. 213 Ordynacji podatkowej) oraz sprostowanie błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek w wydanej interpretacji (na podstawie odwołania do art. 215 Ordynacji podatkowej). Jednakże, zwracamy uwagę, że odwołując się w art. 14h Ordynacji podatkowej do zastosowania art. 215 Ordynacji podatkowej (tj. możliwości sprostowania błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek w drodze postanowienia), nie przewidziano w projekcie środka odwoławczego od takiego postanowienia. W naszej ocenie, warto uzupełnić propozycję zmiany art. 14h Ordynacji podatkowej o odwołanie, poza § 1 artykułu 215, również do § 3 tego artykułu, na podstawie którego na wydane postanowienie będzie przysługiwało zażalenie, tak jak to ma miejsce w przypadku każdorazowego zastosowania art. 215 Ordynacji podatkowej.

Niemniej jednak, jako niekorzystną dla podatników odbieramy zmianę w:

- a) art. 14b Ordynacji podatkowej polegającą na dodaniu §5a, w którym poszerzono katalog sytuacji uzasadniających wydanie przez organy podatkowe postanowienia o odmowie wydania interpretacji. W szczególności ten katalog

poszerzono o sytuacje, w których stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku o interpretację indywidualną pokrywa się zakresem z uprzednio wydaną interpretacją ogólną. Zmiana ta z perspektywy organów podatkowych może być przejawem, zgodnych z deklarowanym zamierzeniem Projektodawcy, modyfikacji zmierzających do uproszczenia procedur. Natomiast z perspektywy podatników niniejsza zmiana oznacza ograniczenie możliwości do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie. Jej wprowadzenie powoduje również niemożność poddania kontroli sądu administracyjnego merytorycznego stanowiska organów podatkowych zaprezentowanego w interpretacji ogólnej, do której „odesłano” podatnika. Przypomnieć tutaj należy, iż w przypadku interpretacji ogólnych, Ustawodawca nie przewidział możliwości skargi do sądów administracyjnych – innymi słowy, wyłączona jest ich sądowa kontrola pod kątem zgodności z prawem. Wprawdzie zgodnie z projektowanymi przepisami, na wydane przez Ministra Finansów bądź podległych mu organów, postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji zastosowanie znajduje interpretacja ogólna, przysługiwać ma zażalenie. Niemniej zagadnienie podlegające ocenie w toku dalszego postępowania zażaleniowego będzie – w świetle obecnie proponowanego brzmienia przepisów – ograniczać się do oceny zasadności wydania postanowienia (a zatem do oceny, czy prawidłowo uznano, iż sprawa indywidualna, będąca przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną jest już przedmiotem interpretacji ogólnej). Z kontroli sądowej natomiast wyłączone całkowicie zostanie ocena, czy jest prawidłowe stanowisko organu prezentowane w interpretacji ogólnej (do której odsyła się podatnika zamiast udzielenia odpowiedzi na zadane pytanie poprzez wydanie mu interpretacji indywidualnej, na którą przysługują środki zaskarżenia). Należy przy tym zaznaczyć, że w przypadku, gdy podatnik wstąpi na drogę postępowania zażaleniowego i następnie sądowego, twierdząc, że zaprezentowany przez niego stan faktyczny/zdarzenie przyszłe nie pokrywają się ze stanem faktycznym opisanym w interpretacji ogólnej, otrzymanie

potwierdzenia słuszności swojego podejścia i w rezultacie – otrzymanie przez podatnika indywidualnej interpretacji, nastąpi zdecydowanie później w porównaniu do dzisiejszego okresu, w jakim podatnik uzyskuje potwierdzenie prawidłowości zastosowanego podejścia w drodze interpretacji indywidualnej. Otrzymanie interpretacji indywidualnej z takim opóźnieniem może oznaczać pogorszenie sytuacji podatnika. Pogorszenie to może objawić się poprzez mniejszy zakres ochrony przysługujący na podstawie interpretacji indywidualnej, która – z uwagi na wcześniejsze postępowanie zażaleniowe i potencjalne sądowe, zostanie wydana już po pojawieniu się skutków podatkowych stanu faktycznego, mającego być jej przedmiotem. Tym samym, na skutek wprowadzenia proponowanej w przepisach Ordynacji podatkowej zmiany, podatnikowi ograniczone zostanie prawo do potwierdzenia jego stanowiska przez sąd administracyjny w przypadku, gdy nie będzie się zgadzał z merytorycznym stanowiskiem wyrażonym w interpretacji ogólnej. Należy podkreślić, że w praktyce takie rozbieżności interpretacyjne pomiędzy organami wydającymi interpretacje indywidualne oraz sądami administracyjnymi są spotykane. Jako przykład rozbieżnego stanowiska organów podatkowych i sądów administracyjnych wskazać można zastosowanie obniżonej stawki odsetek od zaległości podatkowej za okres sprzed 1 stycznia 2009 r., od kiedy obowiązuje przepis art. 56 §1a Ordynacji podatkowej wprowadzający obniżoną stawkę. Zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych, w tym interpretacją ogólną wydaną przez Ministra Finansów w dniu 12 lutego 2009 r. (nr PK4/8012/18/LJO/09/58), jeżeli skorygowana deklaracja dotyczy zaległości podatkowej powstałej przed dniem 1 stycznia 2009 r., to od dnia 1 stycznia 2009 r. odsetki za zwłokę powinny być naliczane według obniżonej stawki odsetek za zwłokę, zaś do dnia 31 grudnia 2008 r. według stawki podstawowej. Równocześnie, w odniesieniu do tej samej kwestii, w orzecznictwie sądów administracyjnych zgodnie prezentowany jest zupełnie przeciwny pogląd,

zgodnie z którym, podatnik jest uprawniony do zastosowania obniżonej stawki również do odsetek za zwłokę powstałych przed 1 stycznia 2009 r.¹:

- b) polegającą na dodaniu §2a do art. 14b, wprowadzającego regułę, zgodnie z którą wnioski o wydanie interpretacji nie mogą dotyczyć przepisów prawa podatkowego, regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Wprowadzenie tego przepisu jest w naszej ocenie całkowicie bezzasadne. Już obecnie, odmawiając wydania interpretacji indywidualnej, organy podatkowe uzasadniają postanowienia o odmowie wydania interpretacji tym, że interpretacja indywidualna wydana na podstawie tego typu przepisów nie dawałaby skutecznej ochrony podatnikowi, ponieważ podatnik nie jest w stanie zastosować się do tych przepisów wprost. Argumentują też, że skoro tego typu przepisy nie nakładają na podatnika obowiązków podatkowych (nie są one do podatników adresowane), interpretacje ich dotyczące nie będą w stanie dać podatnikowi pełnej ochrony, która obejmuje także zwolnienie z podatku. W naszej ocenie nie jest to wystarczający powód, aby całkowicie odmówić podatnikowi prawa do wystąpienia w wnioskiem o wydanie interpretacji przepisów skierowanych wprost do organów podatkowych, jeżeli podatnik powziął wątpliwość dotyczącą tego przepisu w świetle zaistniałego stanu faktycznego. Warto też wskazać, iż prawo podatkowe obejmuje także przepisy, których charakter nie zawsze jest jednoznaczny i nie pozwala na bezdyskusyjne zakwalifikowanie takich przepisów – bądź nie – do grupy przepisów regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych. Przykładowo, art. 53a Ordynacji Podatkowej zawiera dyspozycję, co do sposobu kalkulowania odsetek za zwłokę od zaniżonych zaliczek, kierowaną – zgodnie z literalnym brzmieniem przepisów – wyłącznie do organów podatkowych. Wprowadzenie proponowanej zmiany, zakazującej podatnikowi występowanie z wnioskiem o interpretację w zakresie przepisów prawa podatkowego regulujących prawa i obowiązki organów podatkowych, będzie uniemożliwiało potwierdzenie w drodze interpretacji

¹ Jako przykład powołać można wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2013 r. (sygn. akt I FSK 812/12) oraz wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 lipca 2014 r. (sygn. akt III SA/Wa 232/13).

prawidłowości jego poglądu, co do zasad obliczania odsetek za zwłokę od zaliczek na podatek, czyli od sankcji, jaka jest na niego nakładana. Ponadto propozycja ta w naszej ocenie będzie prowadziła do ograniczenia swobody podatnika do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

- c) polegającą na dodaniu § 2b w art. 14 f stanowiącego, że *„Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku wycofania wniosku - w całości”*. Naszym zdaniem zaproponowany przepis jest niejednoznaczny. Na tym tle mogą bowiem powstać wątpliwości, czy w przypadku pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia, czy też w przypadku odmowy wszczęcia postępowania organ podatkowy dokona zwrotu wpłaconej opłaty.
- d) wprowadzającą nowy art. 14r, na mocy którego wyłączona zostaje ochrona prawna wynikająca z interpretacji indywidualnej dla podmiotu objętego klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania. W uzasadnieniu do projektu nowelizacji Projektodawca uznał, że podmiot, który unika opodatkowania nie powinien korzystać z ochrony wynikającej z interpretacji indywidualnej. W związku z tym, jeżeli stan faktyczny bądź zdarzenie przyszłe przedstawione we wniosku zostanie uznane przez organ podatkowy prowadzący postępowanie za element unikania opodatkowania, to wraz z nałożeniem na podatnika klauzuli interpretacja taka straci moc prawną. Już sama konstrukcja klauzuli budzi wiele kontrowersji i należałoby zastanowić się, czy decyzję o nałożeniu klauzuli powinien wydawać organ podatkowy. Niestety nawet w przypadku zmiany decyzji o objęciu klauzulą, pozbawienie w ten sposób mocy prawnej interpretacji indywidualnej może mieć negatywne i nieodwracalne skutki dla przedsiębiorcy, ze względu na utracone korzyści, kontrakty czy niesfinalizowane transakcje. Oczywiście słuszne jest dążenie ustawodawcy do zapobiegania nadużyciom podatkowym, aczkolwiek zaproponowana instytucja będzie zagrożeniem dla funkcjonujących w sposób rzetelny i uczciwy przedsiębiorców.

Ponadto uważamy, że doprecyzowania wymaga:

- e) proponowane brzmienie art. 14b par. 5a Ordynacja podatkowa, w zakresie ochrony przysługującej podmiotowi, który otrzymał postanowienie wskazujące, że opisany we wniosku o interpretację indywidualną stan faktyczny odpowiada zakresowi interpretacji ogólnej, w szczególności stworzenie mechanizmu ochrony wynikającej z interpretacji ogólnej w stosunku do konkretnego stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego przedstawionego przez podatnika.
- f) proponowane brzmienie art. 14 g par. 1 Ordynacja podatkowa w części wprowadzającej zapis „*lub innych wymogów określonych przepisami prawa*”. W tym przypadku należy doprecyzować, do jakich wymogów odwołuje ten przepis. W naszej opinii, najdalej idąca sankcja – tj. pozostawienie wniosku do rozpoznania – nie może być stosowana w sytuacji, gdy przepis nie wskazuje precyzyjnie, jakie warunki muszą być spełnione dla skutecznego złożenia wniosku. Taki zapis, naszym zdaniem, stoi w sprzeczności z zasadami prawidłowej legislacji.
- g) projektowany art. 14s Ordynacja podatkowa dotyczący wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych składanych przez więcej niż jeden podmiot, jak rozumiemy: (i) wniosek składa jeden podmiot w imieniu własnym oraz wszystkich pozostałych podmiotów zainteresowanych wydaniem interpretacji, (ii) na podstawie takiego wniosku organ podatkowy wydaje jedną interpretację, (iii) w przypadku wydania interpretacji, prezentującej stanowisko odmienne od przedstawionego we wniosku każdy z tych zainteresowanych może złożyć skargę do WSA. W naszej opinii doprecyzowania wymaga sytuacja, w której interesy tych podmiotów okazałyby się rozbieżne, tylko jeden podmiot złożyłby skargę do sądu administracyjnego, a sąd interpretację uchyli, czy interpretacja pozostanie w mocy w stosunku do pozostałych podmiotów.

Jednocześnie wskazujemy, że w naszej opinii niezrozumiałe jest, ograniczenie polegające na doręczaniu interpretacji wspólnej jedynie zainteresowanemu wskazanemu we wniosku, jako strona. Należy podkreślić, że każdy z podmiotów wskazanych we wniosku, jako zainteresowany obowiązany jest do wniesienia opłaty,

dlatego uzasadnione wydaje się oczekiwanie, iż każdy z nich otrzyma odpis interpretacji. Tym bardziej, że w trakcie działań biznesowych mogą pojawić się okoliczności skutkujące zerwaniem rozmów partnerskich, co może prowadzić do nieprzekazania przez główny podmiot będącym stroną przedmiotowej interpretacji pozostałym podmiotom występującym we wniosku.

2. Wprowadzenie opinii zabezpieczających

Proponowane przepisy w Dziale II Rozdziale 1b Ordynacja podatkowa wymagają m.in. doprecyzowania, w jakich sytuacjach podmioty planujące dokonanie określonych transakcji, dla zabezpieczenia swojej pozycji podatkowej, powinny złożyć wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej, a w jakich „wystarczające” będzie złożenie wniosku o interpretację indywidualną w trybie art. 14b Ordynacja podatkowa.

Jednocześnie, w naszej opinii, barierą do uzyskiwania przez podatników ochrony poprzez otrzymanie opinii zabezpieczającej, jest ustalenie opłat z tego tytułu na bardzo wysokim poziomie odpowiednio 15 tys. PLN / 30 tys. PLN).

3. Metody szacowania

Propozycja uchylecia art. 23 par. 4 Ordynacja podatkowa w naszej opinii jest niezasadna. Podatnicy powinni mieć możliwość weryfikacji, z jakich powodów organ podatkowy daną metodę szacowania podstawy opodatkowania przyjął, a dla jakich powodów pozostałe metody odrzucił. Stosowanie innych, nieokreślonych ustawowo metod ma natomiast charakter wyjątkowy, a obecny art. 23 par. 4 Ordynacja podatkowa powinien być stosowany zawężająco. Projekt zmiany Ordynacji odwraca tę zasadę, jako zasadę wprowadzając dowolność wyboru metody przez organ. Projektodawca nie może tłumaczyć dowolności w wyborze metody szacowania podstawy opodatkowania brakiem wiedzy w zakresie dziedzin takich jak ekonomika przedsiębiorstwa, zarządzanie, technologia produkcji. Zmiana ta, w naszej opinii, podważa fundamentalną zasadę zaufania podatników do organów podatkowych.

4. Pobór przez płatnika lub inkasenta wynagrodzenia

Propozycja uchylecia §2 w art. 28 ustawy Ordynacja podatkowa oraz wprowadzenia art. 52a naszym zdaniem wymaga doprecyzowania. Z zaproponowanych przepisów niejasne pozostaje, czy płatnik powinien sam obliczyć i dokonać zwrotu nienależnie pobranego bądź w wysokości wyższej od należnej podatku, czy też zwrot dokonywany jest na podstawie decyzji określającej podatek (czy też na zasadach analogicznych do projektowanego art. 52, tj. zwrot bez wezwania, z zastrzeżeniem, że gdy zwrot nie nastąpił w terminie 30 dni).

Niezbędne jest także wprowadzenie następujących zapisów modyfikujących procedurę zwrotu wynagrodzenia płatnika w sytuacji, gdy przyczyna niepobrania podatku w należytej wysokości leży po stronie podatnika, bądź jest efektem orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, zmieniającego obowiązujące rozumienie przepisów stosowanych przez płatników podatku wobec podatników. Zmiana taka mogłaby zostać wprowadzona np. poprzez wprowadzenie do Ordynacji podatkowej art. 73a: *„Art. 73a § 1. W przypadku nadpłaty podatku, o której mowa w art. 73 § 1 pkt 2, jeżeli pobór przez płatnika podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej nastąpił w wyniku nieprzedstawienia przez podatnika dokumentów uprawniających płatnika do zastosowania preferencyjnej stawki podatkowej lub zwolnienia z opodatkowania, nadpłatę pomniejsza się o wartość pobranego przez płatnika wynagrodzenia, o którym mowa w art. 28 § 1. W takim przypadku art. 28 § 2 nie stosuje się.” § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku nadpłaty podatku powstałej w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.”*

Propozycja zmiany powyższego przepisu wynika z faktu, iż konstrukcja aktualnie obowiązującej treści przepisów Ordynacji podatkowej częstokroć prowadzi do sytuacji, w których płatnik zobligowany jest do zwrotu pobranego wynagrodzenia, pomimo faktu, iż na dzień pobrania podatku – należycie wypełnił obowiązki wynikające z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie zastosowanie prawidłowej stawki podatku

u źródła bądź zwolnienia z podatku (np. w przypadku niedostarczenia płatnikowi przez podatnika w przewidzianym okresie wymaganego przedstawi certyfikatu rezydencji dla celów podatkowych).

5. Klauzula o unikaniu podwójnego opodatkowania

Proponowana w niniejszym projekcie ustawy klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania poprzez niejednoznaczne brzmienie, a w szczególności wprowadzenie definicji konstrukcji prawnej uczestnictwa w działalności gospodarczej, typowej i sztucznej konstrukcji prawnej oraz znacznej korzyści podatkowej, może w praktyce powodować poważne wątpliwości interpretacyjne, a co za tym idzie także problemy praktyczne.

Dlatego też, z uwagi na wcześniejszą negatywną ocenę klauzuli przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok z dnia 11 maja 2004 r. Sygnatura K 4/03) oraz ze względu na jej istotną rolę w budowaniu przyszłych uczciwych relacji na linii podatnik - administracja podatkowa, rzetelne i transparentne wprowadzenie przez ustawodawcę klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania winno nastąpić w drodze realnego dialogu z możliwie najszerszą grupą zainteresowanych stron, w tym ze zdecydowanym udziałem przedsiębiorców.

Przedstawiona w projekcie ustawy klauzula przeciw unikaniu opodatkowania miałaby zostać wprowadzona w Rozdziale 1a Ordynacji podatkowej pt. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”, obejmującym szereg definicji składających się na klauzulę. Zgodnie z proponowanym brzmieniem art. 25a Ordynacji podatkowej *„Unikaniem opodatkowania jest zastosowanie w sposób zamierzony sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, **znacznej korzyści podatkowej** przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną.”*

Już na tym etapie wątpliwości może budzić konstrukcja klauzuli, w tym w szczególności zdefiniowanie „znacznej korzyści podatkowej”. Zgodnie z definicją proponowaną w art. 25e zmienionych przepisów Ordynacji podatkowej, „znaczna

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

W praktyce, z definicji zaproponowanej obecnie w projekcie ustawy wynikać może np. że już samo ustalenie wyjątkowo długiego terminu płatności za dostawę towarów/ wykonanie usługi, które spowoduje „odsunięcie w czasie powstania obowiązku podatkowego” powinno być uznane za przynoszące „znaczną korzyść finansową”.

Wydaje się, że sam fakt wprowadzenia tylu definicji składających się na klauzulę jest sprzeczne z jej istotą, która co warto przypomnieć ma polegać na ogólnej zasadzie zwalczania nadużyć. Tutaj warto odwołać się do treści Zalecenia Komisji Europejskiej

z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie w sprawie agresywnego planowania podatkowego (C(2012) 8806).

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

6. Podwyższenie do wysokości 200% stawki od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług (VAT) i podatku akcyzowym

Aktualna stawka od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym wynosi do 10% rocznie. W naszej ocenie dwukrotne podwyższenie stawki odsetek od zaległości podatkowych w tych podatkach (co oznacza obecnie roczną stopę na poziomie 20%) trudno uznać za uzasadnione. Powołanie się przy tym przez Projektodawcę na fakt, że podatek VAT oraz podatek akcyzowy przynoszą najwięcej dochodów spośród wszystkich podatków oraz, że podatki pośrednie stanowią główne źródło dochodów budżetowych, przy jednoczesnej największej ich ekspozycji na oszustwa podatkowe, stanowi w naszej ocenie nadmierny przejaw fiskalizmu, który boleśnie może dotknąć wszystkie podmioty gospodarcze, będące podatnikami tych podatków, a nie tylko te podmioty, które uczestniczą w tak negatywnym zjawisku, jakim są oszustwa podatkowe.

Wprowadzenie tak wysokiej stawki dla każdej sytuacji dokonywania pokontrolnej korekty rozliczeń w VAT i podatku akcyzowym stanowi karę dla podatnika z tytułu dokonanej korekty, która będzie w naszym odczuciu niesprawiedliwie wysoka, niezależnie od stopnia zawinienia (tj. będzie miała zastosowanie w każdym przypadku pokontrolnej korekty, nie tylko w przypadku stwierdzonego w trakcie kontroli

oszustwa). Należy przy tym podkreślić, iż przypadki oszustw podatkowych (których skala w przypadku podatku VAT i akcyzy ma uzasadniać zdaniem Projektodawcy, podwyższenie stawki odsetek) mogą być (i są) penalizowane na podstawie przepisów Kodeksu karnego skarbowego². W przypadku podatników innych niż osoby fizyczne, którzy odnieśli korzyść z czynu zabronionego popełnionego przez osobę działającą w ich imieniu, możliwa jest także dalsza odpowiedzialność o charakterze karnym – na podstawie przepisów ustawy z dnia 28 października 2002 r. o odpowiedzialności podmiotów zbiorowych za czyny zabronione pod groźbą kary (Dz.U. z 2012 r., poz. 768, t.j.).

Warto także przypomnieć, iż powyższe stanowisko (odpowiedzialność na zasadach ogólnych przewidzianych w prawie karnym skarbowym bez konieczności wprowadzania dodatkowej obiektywnej, administracyjnej sankcji) została wskazana w dotychczasowym etapie procesu legislacyjnego, jako wystarczająco racjonalna podstawa dla Projektodawcy do rezygnacji z propozycji dołączenia do klauzuli obejścia prawa podatkowego przepisów przewidujących 30% sankcję nakładaną w sytuacjach, w których zastosowanie znalazłaby klauzula. Uznano, że obecnie obowiązujące przepisy Kodeksu karnego skarbowego, pozwalające na precyzyjne i sprawiedliwe nałożenie sankcji, są wystarczające nawet w tak jaskrawych sytuacjach, obejmujących obejście prawa podatkowego.

Warto także nadmienić, iż dotychczas w przepisach podatkowych występowała symetria pomiędzy stawką odsetek za zwłokę a opodatkowaniem nadpłat. Regułą było oprocentowanie nadpłat w podatkach dla podatników według stawki jak dla zaległości podatkowych. Tymczasem proponowana zmiana, polegająca na podwyższeniu stawki do wysokości 200% stawki podatkowej, dotyczy wyłącznie zaległości podatkowych, co oczywiście oznacza, że wspomniana symetria zostaje w istotny sposób zaburzona z uwagi na dużo niższe oprocentowanie nadpłat w stosunku do oprocentowania zaległości w tym samym podatku.

Uzasadnienie Projektodawcy dla wprowadzenia podwyższonej stawki od zaległości podatkowych w podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym (konieczność reakcji

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

na skalę i wolumen oszustw w tych podatkach) całkowicie odbiega od funkcji odsetek, jaką od dawna wskazuje się w praktyce organów podatkowych i sądów administracyjnych. W orzecznictwie wskazuje się, bowiem na funkcję kompensacyjną odsetek. Przykładowo, jak wskazał WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 8 maja 2008 (sygn. akt I SA/Gd 1032/07) *„odsetki, jako świadczenie uboczne wobec świadczenia głównego, są wynagrodzeniem za korzystanie z cudzego kapitału (funkcja kompensacyjna, odszkodowawcza)”*³. Tymczasem, projektodawca próbuje uczynić z nich sankcję.

7. Moment potrącania (zaliczania) kwoty nadpłaty z kwotą zaległości podatkowej

W art. 76a §2 Ordynacji podatkowej zaproponowano wprowadzenie zasady, według której zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych będzie następowało z dniem jej ujawnienia przez podatnika albo przez organ podatkowy (tj. z dniem złożenia deklaracji wskazującej nadpłatę, złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty czy wydania decyzji określającej wysokość nadpłaty lub innej, z której ta nadpłata wynika). Zmiana ta może wydać się zmianą drobną, doprecyzowującą. Jednakże, w praktyce jest to naszym zdaniem, jedna z najdalej idących zmian, jeśli chodzi o negatywne skutki dla podatników. Projektodawca zdaje się również mieć świadomość negatywnej natury tej zmiany, dlatego też w tekście uzasadnienia do projektu ustawy ogranicza się wyłącznie do stwierdzenia, że w określonych w Ordynacji podatkowej przypadkach, takich jak w przypadku zwrotu nadpłaty w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego, oprocentowanie nadpłaty nie będzie naliczane. Zaś w tabeli stanowiącej załącznik do założeń do projektu ustawy Projektodawca przyznaje, że wprowadzenie omawianej zmiany może mieć negatywne konsekwencje dla podatników w szerszym zakresie.

Aktualnie zjawiskiem powszechnym w realiach życia gospodarczego są korekty rozliczeń podatkowych. Często korekty takie wynikają z przesunięcia w czasie

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

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

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

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

Na podkreślenie zasługuje również fakt, że w przeszłości ustawodawca świadomie zrezygnował z zasady obowiązującej dla powstania nadpłaty w VAT, zgodnie z którą nadpłata w VAT powstawała z dniem złożenia korekty deklaracji (czyli z dniem ujawnienia nadpłaty). Takie uregulowanie, co do zasady, uniemożliwiało do końca

2008 r. zaliczenie nadpłaty w podatku VAT na poczet zaległości podatkowej na dzień zapłaty zawyżonego podatku. Następowало to dopiero na dzień złożenia korekty deklaracji. Na skutek skreślenia szczególnego przepisu odnoszącego się do powstania nadpłaty w VAT (przewidującego późniejszy "sztuczny" i bardzo niekorzystny dla podatników moment powstania nadpłaty w VAT), począwszy od 1 stycznia 2009 r., nadpłata w podatku od towarów i usług powstaje z dniem dokonania zapłaty podatku nienależnego lub w wysokości większej od należnej, czyli zgodnie z regułami ogólnymi. Co niezwykle istotne, Ustawodawca uzasadniając wprowadzenie tej zmiany wskazał, że *„spowoduje wyeliminowanie niesprawiedliwej kary dla przedsiębiorców, jaką niewątpliwie jest obowiązek zapłaty odsetek od zbyt wczesnie zadeklarowanego podatku VAT. Projekt tym samym ułatwi działalność gospodarczą, bowiem przedsiębiorcy nie będą bać się konsekwencji zbyt wczesnego zadeklarowania podatku VAT, a odsetki od zaległości podatkowej w wyniku zbyt wczesnie odliczonego podatku naliczonego będą naliczane jedynie za okres, kiedy Skarb Państwa poniósł rzeczywisty uszczerbek, czyli do chwili nadpłacenia podatku przez podatnika za okres następny”*.

W świetle powyższego trudno jest dziś doszukać się racjonalnego uzasadnienia dla wprowadzenia proponowanych obecnie w projekcie ustawy zmian w zakresie zaliczania kwoty nadpłaty z kwotą zaległości podatkowej.

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

Zmiana w art. 70a Ordynacji podatkowej polega na dodaniu §1a, który przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego *„w przypadku wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, jeżeli taka umowa nie przewiduje wejścia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia.”* Przy tym, zgodnie z proponowaną zmianą, *„zawieszenie terminu przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania – jednak nie trwa dłużej niż przez okres 3 lat.”*

Co do zasady, chęć rozszerzenia możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia podatkowego o sytuacje, w których rozpoczyna się procedurę wzajemnego porozumiewania odczytujemy pozytywnie. Aczkolwiek, wprowadzenie w tym samym artykule założenia, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania – jednak nie trwa dłużej niż przez okres 3 lat, stanowi swoiste ograniczenie tego przepisu – z uwagi na fakt, że procedura wzajemnego porozumiewania trwa w praktyce często znacznie dłużej niż 3 lata.

Propozycja tego zapisu jest niezrozumiała w świetle wprowadzonej w projekcie ustawy zmiany w art. 79 Ordynacji podatkowej, polegającej na dodaniu §4, zgodnie, z którym wnioski o stwierdzenie nadpłaty można złożyć po upływie terminu przedawnienia, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

W świetle powyższego, w naszej ocenie, w zaproponowanym brzmieniu przepis art. 70 §1a Ordynacji podatkowej nie odpowiada ani realiom rynkowym ani intencji Projektodawcy wskazanej zarówno w uzasadnieniu do projektu ustawy, jak również w założeniach do projektu ustawy, wobec czego zasadne jest usunięcie z proponowanego przepisu art. 70 §1a Ordynacji podatkowej ograniczenie zawieszenia biegu przedawnienia do 3 lat.

9. Zmiany w obszarze usprawnienia prowadzenia kontroli podatkowych

W projekcie ustawy przewidziano zmiany w obszarze usprawnienia prowadzenia kontroli podatkowych. Naszym zdaniem zaproponowane rozwiązania w części wypełniają założenia przyjęte przez Projektodawcę, co do uproszczenia stosowania procedur podatkowych, jednakże pojawiły się także propozycje, które należy ocenić negatywnie.

Zdaniem Pracodawców RP zaproponowane brzmienie:

- a) § 6 art. 290 Ordynacja podatkowa narusza naczelne zasady określone przepisami Ordynacji podatkowej. Naszym zdaniem usunięcie wymogu

załączania dokumentów do protokołu kontroli przekazywanego podatnikowi, które są dowodami na podstawie, których organ podatkowy dokonał analizy badanej przez siebie sprawy stanowi zagrożenie dla podatnika. Bez znaczenia pozostaje tu fakt wyłączeniu mają podlegać dokumenty przekazane przez kontrolowanego.

- b) § 1 art. 290b Ordynacja podatkowa zgodnie, z którym *„w przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli, kontrolujący sporządza protokół z czynności kontrolnych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostają w mocy”* jest negatywne. Należy zauważyć, że w art. 15 Ordynacji podatkowej wyrażona została zasada, zgodnie, z którą organ podatkowy obowiązany jest przestrzegać swej właściwości z urzędu. Wymóg ten dotyczy zarówno właściwości miejscowej i rzeczowej, ale także właściwości instancyjnej. Jego słuszność wynika nie tylko ze względu na potrzebę zachowania zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego i przewidzianą przez ustawodawcę organizację prac pomiędzy organami podatkowymi. Organ podatkowy może także łatwiej niż podatnik lub płatnik lub osoba trzecia, ponosząca odpowiedzialność podatkową, ustalić w konkretnym wypadku właściwość rzeczową i miejscową organu podatkowego niż wskazane podmioty. Organ podatkowy jest obowiązany przestrzegać właściwości z urzędu, w wypadku jednak nieprawidłowego wyboru organu podatkowego przez podatnika lub innego podmiotu, organ ten obowiązany jest do przekazania sprawy organowi podatkowemu, który według jego oceny jest organem właściwym. Naszym zdaniem propozycja Projektodawcy prowadzi do wyłączenia odpowiedzialności organów podatkowych na wypadek wszczęcia kontroli podatkowej przez niewłaściwą jednostkę w nieprawidłowy sposób. Tym samym Projektodawca po raz kolejny próbuje ograniczać prawa podatnika.

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

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

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

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

wprowadzenie przepisów, które wprost zapewniałyby m.in. możliwość korzystania z uzyskanych przed przystąpieniem do PGK interpretacji przepisów prawa podatkowego przez podmioty wchodzące w skład PGK, a także pozwalające na stosowanie interpretacji uzyskanych przez PGK przez jej członków po zakończeniu działalności PGK.

Wydaje się, iż należy wykorzystać okazję prac nad Ordynacją podatkową, aby uwzględnić ten istotny aspekt funkcjonowania wielu polskich podatkowych grup kapitałowych.

Dodatkowo pożądane byłoby doprecyzowanie przepisów w zakresie potwierdzania danych identyfikacyjnych przez podatnika (PGK) przy składaniu wniosku o interpretację prawa podatkowego. Zgodnie z bieżącą praktyką organów podatkowych każdorazowo do wniosku o interpretację wymaga się urzędowo poświadczonych za zgodność z oryginałem decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego o zarejestrowaniu PGK oraz umowy tworzącej PGK. Praktyka taka jest nadmiernym obciążeniem administracyjnym generującym dodatkowe koszty, biorąc pod uwagę to, że informacje powyższe są w posiadaniu organów podatkowych (baza podatników).

11. *Pozostałe zmiany*

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

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

- a) zmianę w art. 62 §2 Ordynacji podatkowej, która zakłada, że nadpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na koszty upomnienia – z uwagi na fakt, że

upomnienie jest odrębną instytucją przewidzianą nie w przepisach prawa podatkowego, ale w procedurze egzekucji administracyjnej; w praktyce podatnik niejednokrotnie nie ma pełnej informacji na temat faktu wystawienia upomnienia, a zatem jego kosztów, co może sprawić, że podatnik nie będzie posiadał pełnej wiedzy na temat wysokości ciążącego na nim zobowiązania, a wyliczona przez niego kwota na pokrycie zaległości (nie uwzględniająca nieznanego mu upomnienia) będzie niewystarczająca; z kolei brak pełnej zapłaty – wygaśnięcia zobowiązania w całości, może oznaczać pojawienie się nieznanego i wbrew woli podatnika – zaległości podatkowej, jak uniemożliwić podatnikom skorzystanie z efektów instytucji, których skuteczność uzależniona jest od uregulowania należności publicznoprawnej w całości (czynny żal, korekta deklaracji);

- b) dodanie §6 do art. 62 Ordynacji podatkowej, który wskazuje na obowiązek wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o wydanie postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę oraz kosztów upomnienia; takie postanowienie stanowi dla podatników potwierdzenie prawidłowości rozliczenia jego wpłaty i potwierdza wygaśnięcie zobowiązania podatkowego – ograniczenie wydawania takich postanowień do działania na wniosek podatnika oznaczać będzie, iż część podatników (którzy obecnie otrzymują takie postanowienia wydawane przez organy podatkowe z urzędu) z tej instytucji już nie skorzysta;
- c) zmianę w art. 77 §1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, zakładającą wydłużenie terminu na zwrot nadpłaty w przypadku orzeczenia sądowego (usunięcie terminu na zwrot nadpłaty w terminie 14 dni od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji lub stwierdzającego jej nieważność). Wprowadzony termin – 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu, stwierdzeniu nieważności decyzji może w praktyce znacznie wydłużyć termin otrzymania zwrotu nadpłaty przez podatnika, której istnienie – co istotne – zostało już potwierdzone

prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego uchylającego decyzję organu podatkowego pierwszej instancji;

- d) zmiany w zakresie kar porządkowych, polegające z jednej strony na poszerzeniu katalogu zachowań, dla których zastosowanie mają kary porządkowe (zmiana do art. 262 §1 Ordynacji Podatkowej) oraz zmiany polegającej na wprowadzeniu możliwości stosowania kar porządkowych także w trybie czynności sprawdzających (zmiana do art. 280 Ordynacji podatkowej); tutaj warto przypomnieć, iż w trybie czynności sprawdzających odbywa się wiele wstępnych weryfikacji deklaracji i zeznań podatkowych, jak również tzw. kontrole krzyżowe, które w praktyce wiążą się z ogromną skalą zapytań skierowanych do podatników prowadzących działalność gospodarczą na masową skalę w wielu punktach na terenie całego kraju.
- e) proponowany art. 280 Ordynacja podatkowa prowadzący do możliwości nałożenia kar porządkowych w trakcie prowadzenia czynności sprawdzających. Tego typu zmiana zaprzecza bowiem charakterowi czynności sprawdzających i sprowadza tę instytucję do kontroli podatkowej, która ze względu na sformalizowanie stwarza podatnikowi pewne możliwości obrony swoich praw.
- f) zmianę w art. 10 ust. 3c ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, wprowadzającą *a contrario* zasadę, że płatnik tego podatku nie odpowiada za podatek niepobrany, gdy niepobranie nie nastąpiło z winy osoby trzeciej. W uzasadnieniu wskazuje się, że zasada ta dotyczyć ma notariuszy zachowujących należyłą staranność przy wykonywaniu czynności płatnika. Nie widzimy podstaw, dla których zasada ta nie mogłaby zostać wprowadzona, jako generalna klauzula do Ordynacji i znajdować zastosowanie do wszystkich podmiotów pełniących funkcję płatnika.

Ponadto uważamy, że doprecyzowania wymaga:

- g) art. 183 pkt 2 Ordynacja podatkowa. Proponujemy następujące doprecyzowanie: „nie upoważniła tego organu podatkowego do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie informacji”. Analogiczna uwaga odnosi się do art.184 par. 4 pkt 2 Ordynacji: „nie wyraziła zgody na udzieleniu

upoważnionemu organowi podatkowemu upoważnienia do żądania tych informacji”.

- h) Art. 184 §2 Ordynacja podatkowa. Dla uniknięcia przyszłych sporów interpretacyjnych proponujemy doprecyzować, jakie informacje dotyczące podmiotów, których nie dotyczy żądanie upoważnionego organu podatkowego, nie powinny być przekazywane (problem dotyczy np. depozytów wspólnych).

Podsumowując, naszym zdaniem dalszy proces uzgodnień międzyresortowych i społecznych, który – w świetle powyższych uwag powinien się odbyć – winien nastąpić w atmosferze dialogu pomiędzy Projektodawcą a wszystkimi zainteresowanymi stronami.

Tymczasem niezwykle krótki termin na przedstawienie uwag w ramach konsultacji międzyresortowych i społecznych nie pozwala na całościowe i rzetelne przeanalizowanie regulacji będących przedmiotem nowelizacji, a tym samym uniemożliwia wyczerpujące przedstawienie stanowiska zainteresowanych stron, co do proponowanych zmian.

Projekt opublikowano 17 lipca 2014 r., a termin konsultacji międzyresortowych wyznaczono na 28 lipca 2014 r. a konsultacji społecznych na 4 sierpnia 2014 r.

Dlatego też pożądanym w naszej ocenie rozwiązaniem jest wydłużenie terminu na przeprowadzenie konsultacji międzyresortowych i społecznych oraz zorganizowanie tego procesu z aktywnym udziałem wszystkich zainteresowanych stron również poprzez spotkania przedstawicieli Projektodawcy z zainteresowanymi resortami i przedsiębiorcami. Dałoby to szansę i możliwość wypowiedzenia się i przedstawienia Projektodawcy stanowisk, opinii i zastrzeżeń zainteresowanych stron w odniesieniu do wszystkich budzących zainteresowanie i wątpliwości projektowanych rozwiązań. Proponujemy, aby termin na przeprowadzenie konsultacji międzyresortowych i społecznych został wydłużony co najmniej do 15 września 2014 roku.