



Łódź, dnia 20 czerwca 2016 r.

LIPH/ 45/2016

Łódzka Izba Przemysłowo-Handlowa  
ul. Narutowicza 34  
90-135 Łódź

**Kancelaria Prezydenta RP**  
**Biuro Dialogu i Inicjatyw Obywatelskich**  
ul. Wiejska 10  
00-902 Warszawa

Dotyczy: Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie Ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

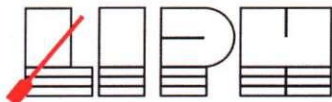
**Ocena oraz stanowisko w sprawie zastosowanych rozwiązań w zakresie wprowadzenia tzw. „klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania”.**

Reprezentując przedsiębiorców zrzeszonych w Łódzkiej Izbie Przemysłowo-Handlowej oraz reprezentatywną grupą podmiotów tworzących środowisko biznesowe w Polsce, pragniemy zwrócić uwagę na zasadnicze mankamenty rozwiązań zaproponowanych w związku z wprowadzeniem przepisów o tzw. „klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania”.

Otóż ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (dalej: *ustawa*) w art. 1 pkt 6) wprowadza zapis, iż po dziale III w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (*Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.*) dodaje się Dział IIIA. Ww. dział stosuje się do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania, a wprowadzone przepisy dotyczą klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, postępowania podatkowego w przypadku unikaniu opodatkowania, Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania oraz opinii zabezpieczających.

Ponadto, art. 7 ustawy przewiduje zastosowanie omawianych rozwiązań do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie ustawy, a art. 9 ustawy – wskazuje, iż termin jej wejścia w życie wynosi 30 dni od dnia ogłoszenia.





Analizując omawiane rozwiązania należy w pierwszej kolejności podkreślić, iż ww. klauzula powinna być sformułowana w sposób dający podatnikom odpowiednie gwarancje przewidywalności konsekwencji prawno-podatkowych podejmowanych przez nich czynności (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt: K 4/ 03). Niewskazaniem jest zatem używanie zwrotów, które mogą pozostawić zbyt dużą swobodę interpretacyjną działaniom organom, a takimi w świetle ocenianych przepisów z pewnością są pojęcia, takie jak np.: „czynność odpowiednia”, czy „istotne cele inne niż podatkowe”. W przypadku tych ostatnich nie określono chociażby zasad gradacji celów, czyniąc wskazaną definicję w praktyce pojęciem bez wyznaczonych granic przedmiotowych, a więc znacznie niedookreślonym i nieostrym, co stwarza ogromne pole do nadużyć po stronie organów.

Ponadto, również pojęcia: „korzyść podatkowa sprzeczna z przedmiotem i celem ustawy podatkowej”, „rozsądne działanie”, czy „zgodne z prawem cele inne niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z celem ustawy podatkowej” mają charakter nieostrej i generalny, a tym samym nie spełniają podstawowych gwarancji dla podatnika, których źródłem jest zasada demokratycznego państwa prawa.

Wskazać trzeba, że co do zasady czynność ma być uznawana za podjętą w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności wskazane przez podatnika będzie należało uznać za mało istotne (art. 119d ustawy). Niemniej, jak słusznie również wskazała Rada Legislacji przy Prezesie Rady Ministrów (por. Opinia o projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 19 lutego 2016 r., RL-0302-2/16 – poniżej także nawiązanie do jej argumentacji wskazanej w tej opinii w pozostałych aspektach, nieuwzględnionych w toku prac nad ustawą), użyte pojęcie „małej istotności celu wskazanego przez podatnika” jest zdecydowanie nazbyt ogólne, a w kontekście kwalifikowania celu czynności prawnych przedsiębiorcy wręcz niezrozumiałe. Zatem nie wiadomo przez jaki pryzmat i według jakiej gradacji miałyby być owe cele oceniane. W konsekwencji zaproponowane rozwiązanie rodzi dużo wątpliwości i pozostawia znaczną ilość niewyjaśnionych kwestii, co z perspektywy podatnika będącego adresatem normy prawnej jest niedopuszczalne w kontekście podstawowych zasad prawa podatkowego, jak chociażby zasada zaufania do organów, czy działania organów na podstawie i w granicach prawa.

Po wtóre, wprowadzenie ww. klauzuli, powinno być także opatrzone stosownymi rozwiązaniami i gwarancjami proceduralnymi, które zapewnią podatnikom poszanowanie ich praw. W tym aspekcie wątpliwości budzi między innymi tryb uzyskania opinii od Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej: *Rada*). W art. 119h ustawy przyznano bowiem Ministrowi właściwemu do spraw finansów (dalej: *Minister*) możliwość wystąpienia w toku postępowania o zasięgnięcie opinii ww. Rady, podczas gdy stronie takie uprawnienie przysługuje dopiero na etapie postępowania odwoławczego. Przyjęty model skutkuje przyznaniem podatnikowi znacznie mniej korzystnej pozycji, co przekładać się może również na faktyczne ograniczenie realizacji uprawnień przysługujących podatnikowi podczas prowadzonego postępowania.





W odniesieniu do uregulowań dotyczących nowowprowadzonego organu, tj. ww. Rady trzeba wskazać, że trudno jest przyznać mu przymiot niezależności, gdyż znaczna część członków jest powoływana przez organy rządowe, co niewątpliwie stanowi element polityczny. Zastanawiającym rozwiązaniem jest także sposób ustalania wysokości wynagrodzenia członków Rady - do oceny niektórych jego elementów przyjęto jako kryterium racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów (art. 119v ustawy). Takie uregulowania mogą nasuwać wątpliwości co do rzeczywistej samodzielności i niezależności tegoż organu.

Natomiast w kwestii rozwiązań dotyczących opinii zabezpieczających na szczególną uwagę zasługuje instytucja zmiany z urzędu przez Ministra takiej opinii. W kontekście procedury i możliwości zasięgnięcia opinii Rady w sprawach dotyczących zasadności zastosowania art. 119a ustawy, uzasadnionym wydaje się co najmniej uzyskanie od Ministra również takiej opinii w przypadku zmiany opinii zabezpieczającej. Sam cel powołania opisanego organu powinien skutkować obowiązkiem wydawania przez niego opinii przy dokonywaniu zmiany opinii zabezpieczającej, gdyż ocena konieczności zmiany opinii może w danym przypadku budzić rozbieżności. Dodatkowo Rada mogłaby zapewnić, aby zmiana takiej opinii, ze swej natury retroaktywna, nie prowadziła do naruszenia zasad konstytucyjnych, a zwłaszcza ochrony praw słuszenie nabytych lub interesów w toku, której źródłem jest art. 2 Konstytucji RP.

Dyskusyjny jest również fakt nie ujęcia decyzji w sprawie zmiany opinii zabezpieczającej w znowelizowanym katalogu art. 3 par. 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (*Dz. U. z 2012 poz. 270 z późn. zm.*). Fakt ten wyłącza możliwość kontroli sądowej dokonywanej zmiany opinii zabezpieczającej, co z kolei stanowi rażące naruszenie prawa do sądu.

Niejasna jest także regulacja międzyczasowa zaproponowana w art. 7 ustawy, zakładająca że nowe przepisy mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Nie rozstrzygnięto bowiem tym zapisem kwestii stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do czynności rozpoczętych przed dniem wejścia w życie ustawy, a będących w toku w tym dniu (tzw. czynności ciągłe). Obecny zapis nie wyklucza bowiem zasady działania nowego prawa do takich czynności, która w praktyce będzie przekładała się na zastosowanie klauzuli do oceny tychże przedsięwzięć, co z kolei narusza wszelkie zasady zakazu retroakcji.

Podkreślić należy, iż termin wejścia w życie (*vacatio legis*) omawianego rozwiązania powinien być co najmniej kilkumiesięczny, tak aby podmioty, które poczyniły inwestycje lub podjęły inne czynności miały realną szansę na dostosowanie swojej działalności do nowej rzeczywistości prawnej. Omawiane przepisy mają niewątpliwie wpływ na kwotę podatku, a więc są to zmiany regulacji o charakterze materialnoprawnym, stąd nie powinny być wprowadzane w trakcie roku podatkowego, gdyż powoduje to złamanie podstawowej zasady niedokonywania omawianych zmian na niekorzyść podatnika w trakcie roku podatkowego, która jest ugruntowana w orzecznictwie sądów i Trybunału Konstytucyjnego





(por. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt: K 13/ 01; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 18 listopada 2014 r., sygn. akt: K 23/ 12).

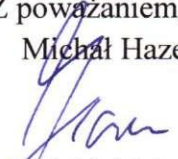
Uzupełniająco trzeba wskazać, iż przepisy prawa cywilnego przewidują możliwość zwrócenia się przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Jest to jeden z mechanizmów służących do zwalczania zjawiska unikania opodatkowania. Zatem mechanizmy takie funkcjonują już w naszym porządku prawnym, zaś wprowadzenie kolejnych wymaga rozwagi, wyważenia interesów podatnika i Skarbu Państwa, a przede wszystkim wyeliminowania wątpliwości lub niejasności, które będą skutkowały naruszeniem elementarnych praw podatnika.

Reasumując, przyjęte rozwiązania prowadzić będą do niepewności, znacznego ograniczenia w podejmowaniu nowych inwestycji, a tym samym do spowolnienia rynku i zahamowania rozwoju gospodarki. Ponadto, organy kierując się nowymi przepisami, które dają im duże możliwości interpretacyjne, mogą dążyć do ograniczenia narzędzi, z których do tej pory podatnik mógł skorzystać, aby uzyskać pewność swoich działań pod kątem poprawności podatkowej (np. mogą nastąpić znaczne ograniczenia w wydawaniu podatkowych interpretacji indywidualnych). Zatem niepewność stanu prawnego może rzutować i przełożyć się na niepewność na rynku, a szczególnie w branżach ze swej natury obarczonych dodatkowymi, innymi wskaźnikami ryzyka.

Wobec licznych mankamentów przepisów wprowadzonych przez ustawę, celem uniknięcia rozwiązywania wskazanych niejasności na drodze postępowań sądowych, wnosimy o rozważenie naszego stanowiska i apelujemy o stosowanie nowego mechanizmu w sposób rozważny oraz o wdrożenie dodatkowych, stosownych rozwiązań i narzędzi, aby wątpliwości te usunąć i zapewnić poszanowanie fundamentalnych praw podatnika.

Reprezentując głównie sektor MŚP, który jest fundamentem polskiej gospodarki wierzymy, że Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej i zespół jego doradców podziela naszą troskę o kondycję rodzimych firm i bezpieczny rozwój polskiej przedsiębiorczości. Liczymy na poważne potraktowanie naszych uwag, deklarując jednocześnie pełną współpracę przy ewentualnych wyjaśnieniach i konsultacjach.

Z poważaniem,  
Michał Haze

  
Prezes Łódzkiej Izby  
Przemysłowo-Handlowej

Do wiadomości:

1. Prezes Krajowej Izby Gospodarczej Pan Andrzej Arendarski;
2. Prezesi izb handlowych oraz pozostałych organizacji gospodarczych zrzeszonych w Krajowej Izbie Gospodarczej.