



Warszawa, 4 sierpnia 2014 roku

Szanowny Pan Minister

Janusz Cichoń

Sekretarz Stanu

Ministerstwo Finansów

ul. Świętokrzyska 12

00-916 Warszawa

Dotyczy: *Uwag Fundacji „Laboratorium Prawa i Gospodarki” do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (wykaz prac legislacyjnych Rady Ministrów nr UD 154).*

Szanowny Panie Ministrze,

Działając w imieniu Fundacji „Laboratorium Prawa i Gospodarki” („Fundacja”) pozwalam sobie przedstawić uwagi Fundacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw („Projekt”), ze względu na trwające konsultacje społeczne dotyczące Projektu.

Stanowisko Fundacji w odniesieniu do Projektu dotyczy projektowanych rozwiązań legislacyjnych zmierzających do wprowadzenia do polskiego porządku prawnego instytucji tzw. klauzuli unikania opodatkowania („Klauzula”) wraz z odpowiednimi regulacjami materialnoprawnymi i procesowymi w tym zakresie. Mimo, iż Projekt zawiera propozycje zmian legislacyjnych także w innych obszarach, w ocenie Fundacji to właśnie regulacje dotyczące Klauzuli, jako szczególnie ingerujące w prawa i wolności przedsiębiorców, wymagają pilnego komentarza.

Dokonana przez ekspertów Fundacji analiza projektowanych regulacji dotyczących Klauzuli prowadzi do wniosku, że regulacje te, jako:

- niespełniające standardu określoności przepisów prawa podatkowego;
- w nieproporcjonalny sposób ograniczające wolność prowadzenia działalności gospodarczej;
- w nieuzasadniony sposób dotkliwe dla przedsiębiorców;
- prowadzące do pogłębienia stanu niestabilności i niepewności prawa podatkowego, co jest nie do pogodzenia ze standardem demokratycznego państwa prawnego;
- w istocie zbędne, gdyż analogiczne cele fiskalne można osiągnąć za pomocą łagodniejszych regulacji obecnie istniejących,

nie powinny być przedmiotem dalszych prac legislacyjnych, w konsekwencji należy je wyeliminować z Projektu.

W związku z powyższym Fundacja wnosi o wykreślenie z Projektu: art. 1 pkt 19) (w zakresie w jakim traktuje o art. 14r), 20), 37), 139) i art. 26 oraz pozostałych projektowanych przepisów odnoszących się wprost lub pośrednio do klauzuli unikania opodatkowania.

Poniżej Fundacja przedstawia rozwinięcie argumentów wskazujących na konieczność wykreślenia ww. przepisów z Projektu i zaniechania dalszych prac legislacyjnych nad tzw. klauzulą unikania opodatkowania.

1. KLAUZULA UNIKANIA OPODATKOWANIA NIE ZAPOBIEGNIE „TURYSTYCE PODATKOWEJ”, A WRĘCZ BĘDZIE SPRZYJAŁA JEJ ROZWOJOWI

Należy zwrócić uwagę na ekonomiczne koszty wprowadzenia przedmiotowej regulacji. W ocenie Fundacji krótkookresowe korzyści związane z możliwym wyegzekwowaniem obciążeń fiskalnych (wg szacunków zawartych w Ocenie Skutków Regulacji 50 mln zł w 2016 roku i ok. 100 mln zł w latach następnych), zniwelowanych przez przedsiębiorców stosujących optymalizację podatkową nie zrównoważą kosztów związanych z odpływem kapitału i inwestycji z Polski.

Polska jest krajem, w którym stopień skomplikowania, niejasności i niepewności regulacji podatkowych jest już od wielu lat przedmiotem publicznej debaty. O uproszczenie prawodawstwa podatkowego apelują bezskutecznie organizacje przedsiębiorców i pracodawców, eksperci organizacji pozarządowych, przedstawiciele nauki prawa podatkowego, a także partie polityczne. Takie postulaty wielokrotnie także wysuwał Rząd i Prezydent RP.

Niepewność regulacji podatkowej jest jedną z głównych przeszkód w prowadzeniu działalności gospodarczej. W Polsce koszty bezpośrednie związane z obciążeniami podatkowymi (rzeczywiste obciążenia fiskalne) nie są aż takim problemem dla przedsiębiorców, jak koszty pośrednie, koszty ryzyka prowadzonej inwestycji w związku z możliwą nagłą zmianą przyjętych na jej początku założeń co do wysokości obciążeń fiskalnych.

Rozważając wprowadzenie do polskiego porządku prawnego Klauzuli należy zatem wziąć pod uwagę fakt, że przedsiębiorcy (a zwłaszcza inwestorzy zagraniczni, ale nie tylko) projektując zamierzenia inwestycyjne przyjmują określone założenia co do długofalowych kosztów związanych z inwestycją, w tym kosztów fiskalnych. Niepewność prawna związana z przepisami podatkowymi, którą Klauzula pogłębi, zmusza do uwzględniania w ramach tych założeń ryzyka gwałtownej zmiany sytuacji prawnopodatkowej.

Do tego dochodzą niemałe koszty, związane z analizami prawnymi, które przedsiębiorcy muszą zamawiać przed podjęciem decyzji inwestycyjnej. W złożonych strukturach kapitałowych takie analizy będą musiały być zamawiane praktycznie za każdym razem.

W konsekwencji zachodzi poważne ryzyko, że te pośrednie koszty związane z wprowadzeniem Klauzuli spowodują, że rozpoczęcie bądź kontynuowanie określonych inwestycji w Polsce przestanie być atrakcyjne dla wielu inwestorów, tym samym z konieczności ulokują oni swój kapitał inwestycyjny w innym miejscu. Wprowadzenie Klauzuli prawdopodobnie spowoduje więc



odpływ kapitału inwestycyjnego z Polski, a w efekcie pogorszenie sytuacji makroekonomicznej w długofalowej perspektywie.

Dodać należy, że Ocena Skutków Regulacji załączona do Projektu nie odpowiada na wyżej postawione wątpliwości, brakuje jakiegokolwiek analizy ryzyka odpływu kapitału inwestycyjnego z Polski w wyniku zastosowania Klauzuli. Rozważane są tylko pierwszoplanowe korzyści związane z egzekwowaniem zobowiązań podatkowych (które też nie są oczywiste), problem wzrostu kosztów ryzyka prawnego i odpływu kapitału jest przemilczany. Jest to niedopuszczalne w przypadku tak radykalnej regulacji, jak omawiana.

Wątpliwość wzbudza także różnicowanie opłat za wydanie opinii zabezpieczających w zależności od sytuacji czy czynność prawna wchodząca w skład planowanej konstrukcji prawnej ma być dokonana z podmiotami będącymi nierezydentami, lub z podmiotami kontrolowanymi lub zarządzanymi przez nierezydentów. Regulacja ta różnicuje pozycję prawną rezydentów i nierezydentów, co może rodzić zarzut dyskryminacji podmiotów gospodarczych z innych państw wchodzących w skład Unii Europejskiej, które chciałyby dokonać optymalizacji podatkowej, a tym samym niezgodności przedmiotowej regulacji z prawem unijnym.

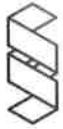
2. NIEPROPORCJONALNOŚĆ I ZBĘDNOŚĆ PROJEKTOWANEJ REGULACJI KLAUZULI UNIKANIA OPODATKOWANIA

Projekt, w zakresie, w jakim proponuje wprowadzenie Klauzuli jest sprzeczny z konstytucyjną zasadą proporcjonalności ograniczeń wolności działalności gospodarczej, rozumianą jako konieczność zachowania adekwatności celu istotnego z uwagi na ważny interes publiczny i środka prawnego użytego do jego osiągnięcia (art. 22 w związku z art. 2 Konstytucji RP). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego oraz w doktrynie przyjmuje się, że zasada proporcjonalności nakłada na ustawodawcę obowiązek przyjmowania danej regulacji jedynie wtedy gdy jest ona niezbędna dla ochrony danego interesu publicznego¹. Tymczasem, jak już wskazywano, ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego nie jest niezbędnym narzędziem przeciwdziałania obejściu obowiązku podatkowego (por. P. Karwat, *Obejście prawa podatkowego*, Warszawa 2003, str. 224, cyt. za M. Lemonnier, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, J. Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer Polska, 2011, s.60).

W orzecznictwie Trybunału zwrócono także uwagę na konieczność zachowania przez ustawodawcę proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami lub niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli. Co istotne, jeżeli ten sam cel możliwy jest do osiągnięcia przy zastosowaniu innego środka nakładającego mniejsze ograniczenia praw i wolności jednostki, zastosowanie przez ustawodawcę środka bardziej uciążliwego, wykracza poza to, co konieczne, a tym samym narusza Konstytucję (zob. wyrok TK z 13 marca 2007 r., sygn. K 8/07, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 26).

W obecnym stanie prawnym istnieją rozwiązania pozwalające na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania bez potrzeby wprowadzania do porządku prawnego ogólnej klauzuli antyabuzywnej. Przykładowo, takim rozwiązaniem jest możliwość wywodzenia przez organy

¹ S. Wronkowska [w:] *Polskie dyskusje o państwie prawa*, Warszawa 1995, s. 74; ponadto: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 1999 r. Sygn. akt P 7/98; wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2004 r. sygn. akt K 24/03.



podatkowe skutków podatkowych z ukrytej czynności prawnej (art. 199a Ordynacji podatkowej). W myśl art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej w przypadku ustalenia przez organ podatkowy, że pod pozorem dokonania danej czynności prawnej ukryto inną czynność prawną, organ ma obowiązek określić skutki podatkowe właściwe dla tej ukrytej czynności prawnej. Przypomnieć należy, że art. 199a został wprowadzony do Ordynacji podatkowej przez art. 1 pkt 76 ustawy z dnia 30 czerwca 2005, w związku z usunięciem przepisów art. 24a oraz 24b Ordynacji podatkowej, zakwestionowanych przez Trybunał Konstytucyjny. Analiza przebiegu prac legislacyjnych prowadzi do wniosku, że wprowadzając art. 199a do porządku prawnego ustawodawca traktował ten przepis jako instrument prawny służący do zabezpieczenia interesu fiskalnego państwa. W toku prac nad uchwaleniem ustawy wprowadzającej do Ordynacji podatkowej art. 199a stwierdzono m.in. że: *„(...) dotychczasową klauzulę obejścia prawa, zresztą znajdującą się w innym miejscu Ordynacji podatkowej, zastępuje się nowym przepisem polegającym na tym, że jeśli organ skarbowy będzie miał podejrzenie, czy dana czynność nie była czynnością pozorną, czy nie mamy do czynienia np. z próbą wprowadzenia w błąd organu skarbowego, wówczas ten organ skarbowy oddaje sprawę do sądu w ramach powództwa cywilnego, żeby ten rozstrzygnął, czy czynność była pozorna, czy nie”* (por. stenogram z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych 6 maja 2005 r., biuletyn nr 4544/IV).

Ponadto, jako prawne instrumenty zmierzające do przeciwdziałania obejścia prawa podatkowego wymienia się także: szacowanie podstaw opodatkowania (art. 23 i 23a Ordynacji podatkowej), opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych, opodatkowanie przerzucania dochodu, korektę samowymiaru (art. 21 § 3, 21 § 3a, oraz art. 21 § 4 w zw. z § 3 i art. 53a Ordynacji podatkowej) (zob. H. Dzwonkowski, *Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2003). Mając powyższe na względzie, nie sposób twierdzić, że wyposażenie organów podatkowych w dodatkowe uprawnienia przewidziane w projektowanej regulacji jest niezbędne do właściwego zabezpieczenia interesów fiskalnych państwa. Nie jest tym samym spełniony wymóg proporcjonalności planowanych przepisów, a tym samym będą one w tym zakresie sprzeczne z art. 2 i 22 Konstytucji RP.

Należy podkreślić, że chociaż Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2004 roku, K 4/03, nie zakwestionował poprzedniej regulacji klauzuli unikania opodatkowania, to jednak nie uczynił tego tylko dlatego, że uznał za wystarczającą podstawę uchylecia przedmiotowych przepisów ich nieokreśloność. Kwestię zgodności Klauzuli z konstytucyjną zasadą zakazującą ograniczania wolności działalności gospodarczej w nieproporcjonalny sposób pozostawił zatem otwartą. Opisane wyżej argumenty wskazują, że istnieją bardzo poważne wątpliwości co do konstytucyjności projektowanych przepisów o klauzuli unikania opodatkowania w tym właśnie zakresie.

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, że zdaniem Ministerstwa Finansów, klauzula o unikaniu opodatkowaniu nie będzie służyć ściganiu zwykłych podatników ani walce z optymalizacją podatkową czy wykorzystywaniem ulg i zwolnień podatkowych². Z przytoczonej

² Zob. wypowiedź Wiceministra Finansów cyt. w <http://www.forbes.pl/klauzula-przeciwko-unikaniu-opodatkowania-najpóźniej-w-2015-r,artykuly,169576,1,1.html> „Klauzula nie jest walką z optymalizacją opodatkowania, z wykorzystywaniem ulg i zwolnień podatkowych. Chodzi o ograniczenie działań głównie dużych korporacji, najczęściej międzynarodowych, które przygotowują sztuczne konstrukcje służące jedynie obniżeniu opodatkowania, niemające nic wspólnego z realnym biznesem”.



wypowiedzi wynikają dwa wnioski. Po pierwsze, projektowane zmiany stanowią przejaw dyskryminacji dużych przedsiębiorców względem pozostałych podatników, co narusza zasadę równości i zakazu dyskryminacji wyrażoną w art. 32 ust.1 i ust.2 Konstytucji RP. Po drugie, wprowadzenie ogólnej klauzuli unikania opodatkowania mającej teoretyczne zastosowanie w stosunku do wszystkich podatników (np. zarówno małych jak i dużych przedsiębiorców) nie jest adekwatne dla osiągnięcia projektowanych i publicznie wyartykułowanych przez autorów projektu celów wprowadzenia Klauzuli (zbyt szeroki zakres stosowania przepisu względem planowanych celów regulacji).

3. BRAK WYPEŁNIENIA STANDARDU OKREŚLONOŚCI PRZEPISÓW PRAWA PRZEZ PROJEKTOWANE REGULACJE DOTYCZĄCE KLAUZULI. NARUSZENIE ZASADY DEMOKRATYCZNEGO PAŃSTWA PRAWNEGO ORAZ ZASADY ZAUFANIA DO WŁADZY PUBLICZNEJ

Analizowany projekt budzi poważne zastrzeżenia z punktu widzenia techniki legislacyjnej, a zwłaszcza realizacji standardu poprawnej legislacji, które stanowią jeden z kanonów demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

Jak zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 lipca 2011 r. (sygn. K 10/09): „*Norma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych ma charakter zasady prawa. Ustawodawca powinien dążyć do możliwie maksymalnej realizacji wymogów składających się na tę zasadę. Trybunał Konstytucyjny używa pojęcia „określoność prawa” w znaczeniu szerokim, co oznacza zarówno precyzyjność przepisu, jak i jasność prawa, które ma być zrozumiałe i komunikatywne dla jak największej liczby podmiotów*”.

Przypomnieć należy, iż odpowiedzialność prawodawcy za stanowienie przepisów w sposób odpowiadający standardom prawidłowej legislacji (a zatem realizacja obowiązku wydawania przepisów wystarczająco dookreślonych, klarownych, skonstruowanych poprawnie pod względem językowo-logicznym itp.) jest tym większa, im istotniejszej materii dotyczy dany akt normatywny i im powszechniej jest wykorzystywany w obrocie prawnym. Normując zagadnienie z dziedzin tzw. prawa represyjnego (zwłaszcza karnego oraz podatkowego) – prawodawca zobowiązany jest przestrzegać najwyższych standardów, zachowując precyzję, a jednocześnie prostotę sformułowań – tak, by prawo „*nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny*” (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00).

Również w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03), w którym stwierdzono niekonstytucyjność przepisów wprowadzających tzw. „klauzulę obejścia prawa podatkowego” Trybunał Konstytucyjny akcentował konieczność zapewnienia przez prawodawcę „*maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe*”.

Treść projektowanej regulacji prowadzi do wniosku, iż odpowiedzialny za jej legislacyjną formę oraz merytoryczny kierunek zmian autor, zlekceważył zupełnie dotychczasowy dorobek orzeczniczy – zarówno Trybunału Konstytucyjnego, jak i sądów administracyjnych – w dziedzinie



regulacji podatkowej. Mimo zaprezentowanych w uzasadnieniu projektu zapewnień o jego zgodności z normami konstytucyjnymi oraz prawem unijnym, redakcyjna strona przepisów budzi poważne zastrzeżenia.

Za szczególnie nieprecyzyjny należy uznać zwłaszcza przepis art. 1 pkt 37 projektowanej ustawy nowelizującej. Zgodnie z tym przepisem w dziale III Ordynacji podatkowej dodaje się rozdział 1a (przepisy art. 25a i następne) pt. „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania”. Projektodawca – formułując w tym rozdziale definicję legalną unikania opodatkowania – posługuje się licznymi klauzulami generalnymi oraz pojęciami nieznanymi do tej pory polskiemu językowi prawnemu oraz prawniczemu („...zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której 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”). Co więcej, definicja konstrukcji prawnej (art. 25b § 1 znowelizowanej Ordynacji podatkowej w brzmieniu: „Konstrukcja prawna to jednostronna lub wielostronna czynność lub wzajemnie powiązany zespół czynności prawnych dotyczący zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zdarzeń związanych z uczestnictwem w działalności gospodarczej”) jest równie niedookreślona i przez to nadmiernie pojemna. Podobny zarzut postawić można niezdarnej próbie zdefiniowania „uczestnictwa w działalności gospodarczej”.

Dalsze zastrzeżenia budzi projektowana redakcja przepisów art. 25c oraz art. 25e Ordynacji podatkowej. Podjęta została w nich próba określenia przesłanek, które pozwalają uznać konstrukcję prawną za sztuczną (wskazując przesłanki, autor projektu ponownie odwołuje się do pojęć wieloznacznych: „nadmiernej zawichości” oraz „treści ekonomicznej”, „prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego” itp.) oraz wskazania sposobu rozumienia „znacznej korzyści podatkowej”. Za skrajnie kuriozalny uznać należy fakt, iż tłumacząc „nadmierną zawichość” konstrukcji prawnej, projektodawca nie wymienił enumeratywnie przypadków, które mogą być jako takie zakwalifikowane, lecz posłużył się sformułowaniem „w szczególności”, przez co stworzył katalog otwarty. Innymi słowy, redakcja przepisu pozwala wywieść, iż również inne przypadki zachowań podatników (tj. nieprzewidziane *expressis verbis* w przepisie) mogą być zakwalifikowane jako sztuczne konstrukcje prawne, co eliminuje jakąkolwiek pewność prawną w tym zakresie i naraża podatników na ryzyko arbitralnego kwalifikowania ich sytuacji faktycznej jako „sztucznych konstrukcji prawnych”.

Analiza treści Projektu rodzi wrażenie, że projektodawca: albo nie dostrzegł niejednoznacznych sformułowań, które obficie występują w projekcie i nie jest świadomy wątpliwości interpretacyjnych, które mogą powstać na etapie ich wykładni albo, co gorsza, jest ich świadomy i godzi się na nie w nadziei, iż zostaną one wyjaśnione w praktyce organów podatkowych. Zarówno sytuacja pierwsza (tj. akceptacja stanu normatywnego, w którym obowiązują przepisy niejednoznaczne), jak i tym bardziej druga (tj. pozostawianie organom nadmiernych luzów decyzyjnych w dziedzinie „prawa represyjnego”) godzi w konstytucyjny wzorzec art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Istnieje ponadto wysokie ryzyko, iż wejście w życie omawianego aktu normatywnego – z powodu jego wadliwości legislacyjnej – pociągnie za sobą naruszenie szeregu innych zasad konstytucyjnych, w tym m.in.: zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji RP) oraz ochrony prawa własności (art. 21 w związku z art. 64 Konstytucji RP).



Proponowana regulacja, zakładająca negatywne konsekwencje dla podatnika podejmującego legalne czynności, mające na celu optymalizację obciążeń fiskalnych, nie odpowiada zasadzie zaufania do państwa oraz stanowionego przez nie prawa. Wprowadzenie do systemu prawnego projektowanej ustawy doprowadzi do stanu niepewności po stronie podatników odnośnie do tego, czy ważne i skuteczne czynności prawne nie zostaną przez organy podatkowe, subiektywnie interpretujące przepisy Ordynacji, uznane za sztuczne konstrukcje prawne. Wobec tego, zapewnienia projektodawcy o bezpieczeństwie prawnym brzmią niewiarygodnie, a rzekome gwarancje obiektywności mają charakter pozorny i iluzoryczny.

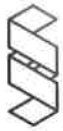
Dodatkowo, za wyjątkowo kuriozalną należy uznać projektowaną regulację art. 14r Ordynacji podatkowej, która przewiduje wyłączenie ochrony podatnika związanej z zastosowaniem się przez niego do treści indywidualnej interpretacji podatkowej w przypadku, gdy stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe ocenione w interpretacji indywidualnej stanowiło część „sztucznej konstrukcji prawnej” zakwestionowanej wskutek przeprowadzenia postępowania dotyczącego Klauzuli. Takie rozwiązanie jest wprost nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą zaufania do władzy publicznej.

Literalne brzmienie projektowanych przepisów, doświadczenia na gruncie krajowego ustawodawstwa daninowego oraz praktyka organów podatkowych (np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, w którym stwierdzono niekonstytucyjność przepisów podatkowych, podkreślając przy tym skrajną nierzetelność prawodawcy, a także organów podatkowych, które przyczyniły się do pogłębienia patologii: „...w rzeczywistości omawiane przepisy prawne tworzą jedynie szkielet instytucji, gdyż jej treść została ukształtowana dopiero w praktyce, co w oczywisty sposób musi budzić poważne zastrzeżenia z punktu widzenia zasady demokratycznego państwa prawnego. Należy zauważyć, że w takim wypadku nie jest wystarczające, by podatnik znał obowiązujące regulacje prawne; w celu ustalenia przysługujących mu praw i ciążących na nim obowiązków powinien równoległe zapoznać się ze stanowiskiem organów podatkowych oraz orzecznictwem sądowym... budzące niekiedy daleko idące zastrzeżenia rozstrzygnięcia podejmowane przez organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach dotyczących rozważanego podatku dają się w istotnym stopniu usprawiedliwić niską jakością legislacyjną kwestionowanych przepisów prawnych”) rodzi uzasadnione podejrzenie, iż – nie po raz pierwszy na przestrzeni okresie ostatnich kilkunastu lat i mimo ryzyka jej niekonstytucyjności – prawodawca świadomie podejmuje próbę wprowadzenia regulacji nie tylko wadliwej legislacyjnie, ale wprost szkodliwej dla podatników.

4. POZORNE ZŁAGODZENIE UCIAŻLIWOŚCI KLAUZULI POPRZEZ INSTYTUCJĘ OPINII ZABEZPIECZAJĄCYCH

Lektura Projektu prowadzi do wniosku, że projektodawca, tworząc nową konstrukcję opinii zabezpieczającej, starał się połączyć ze sobą procedurę zawierania porozumień w zakresie stosowania cen transferowych z procedurą wydawania interpretacji indywidualnych „wyławiając” jednak z tych procedur postanowienia korzystne jedynie dla organu, pomijając postanowienia działające na korzyść przedsiębiorców.

Odnosnie do terminu na wydanie opinii zabezpieczającej, w art. 14za § 1 wskazano, że opinie wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia



wniosku, czyli w takim samym terminie jak przy procedurze zawierania porozumień w zakresie stosowania cen transferowych i o połowę dłuższym niż przy interpretacjach indywidualnych. Uzasadnienie do wprowadzenia 6 miesięcznego terminu przy opiniach zabezpieczających jest bardzo lakoniczne i sprowadza się do określenia „skomplikowany charakter sprawy”.

Nie ulega wątpliwości, że wyznaczenie tak długiego terminu będzie miało oczywiście negatywny wpływ na możliwość prowadzenia działalności oraz będzie wstrzymywało lub niekiedy wręcz uniemożliwiało podjęcie niektórych decyzji biznesowych.

Wątpliwości jednak budzi, czy przedsiębiorca faktycznie w ciągu 6 miesięcy pozna stanowisko organu. Co prawda, projektodawca proponuje wprowadzenie w art.14za § 2 tzw. milczącej zgody, tj. że w razie niewydania opinii w ciągu 6 miesięcy, uznaje się, że organ wydał decyzję zgodną ze stanowiskiem wnioskodawcę.

Jednak, **po pierwsze**, projektodawca zastrzegł ministrowi właściwemu ds. finansów publicznych prawo do zmiany z urzędu takiej opinii, po stwierdzeniu jej nieprawidłowości, uwzględniając przy tym orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W związku z czym przedsiębiorca nawet po upływie 6 miesięcy nie będzie mógł być pewien legalności planowanych przez siebie działań. Zważywszy na koszty przygotowania i przeprowadzenia transakcji, stanu niepewności nie zmniejszy raczej fakt, że zmiana ta będzie miała charakter *ex nunc*.

Po drugie, projektodawca zaproponował również w art. 14ze odpowiednie stosowanie w sprawach dotyczących opinii zabezpieczających art. 140 Ordynacji podatkowej. Przepis ten zobowiązuje organ do powiadomienia strony o przyczynach niedotrzymania terminu i wskazania nowego terminu załatwienia sprawy. W uzasadnieniu do Projektu brak jest informacji, w jakim konkretnie przypadku organ będzie mógł zastosować ww. przepis. W konsekwencji, wątpliwości budzi, czy przepis ten nie będzie umożliwiawał organowi wydłużenia terminu na wydanie opinii zabezpieczającej.

Odnosnie do opłaty za wydanie opinii zabezpieczającej, tu również widać połączenie co do zasady niekorzystnych dla przedsiębiorcy postanowień przekopiowanych z procedury w zakresie cen transakcyjnych i interpretacji indywidualnej. Wysokość opłaty ustalona na 15.000 zł lub 30.000 zł została bowiem zaczerpnięta z regulacji dotyczących opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej, podczas gdy wysokość opłaty od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej wynosi jedynie 40 zł.

Z drugiej strony, nie przewidując widełek w wyznaczaniu wysokości opłaty projektodawca nawiązuje do interpretacji indywidualnych, a nie do opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej, która takie widełki przewiduje.

Sama wysokość opłaty za wniosek o opinię zabezpieczającą jest oczywiście niekorzystna dla przedsiębiorcy w porównaniu do wysokości opłaty przy interpretacjach indywidualnych. Projektodawca w uzasadnieniu twierdzi, że opłata jest niższa niż opłata za wniosek dot. cen transakcyjnych, która to opłata wynosi od 50 do 100 tysięcy złotych. Wprowadza to jednak w błąd, ponieważ opłatę w takiej wysokości wnosi się jedynie w przypadku, gdy – w skrócie – konieczna jest zgoda zagranicznej władzy podatkowej. W innych przypadkach, opłata jest znacznie niższa. Należy podkreślić, że z projektu nie wynika, aby w przypadku transakcji transgranicznej konieczne



było uzyskanie opinii lub zgody organu zagranicznego, a zatem i koszty związane z wydawaniem opinii zabezpieczającej powinny być znacznie niższe i nie uzasadniają tak wysokich opłat za wnioski.

Rozwiązanie w postaci opłaty w stałej wysokości (uzależniając jej wysokość jedynie od rodzaju transakcji: transgraniczna lub krajowa, nie biorąc zaś pod uwagę wartości planowanej transakcji, stopnia skomplikowania sprawy) jest racjonalne przy opłacie wynoszącej 40 zł za wydanie interpretacji indywidualnej, jednak budzi wątpliwości w przypadku konieczności wniesienia opłaty 15 lub 30 tysięcy złotych. Wg deklaracji projektodawcy, zmiana jest wymierzona jedynie w dużych przedsiębiorców, a zatem i w kosztowne transakcje. Jednak brak postanowień ograniczających możliwość zastosowania tych przepisów do małych i średnich przedsiębiorców powoduje obawę, że przepisy te znajdą zastosowanie także w przypadku niewielkich transakcji wykonywanych przez małych i średnich przedsiębiorców. Wówczas brak możliwości zmiany wysokości opłaty będzie oczywiście prowadził do niesprawiedliwych efektów.

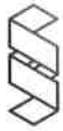
Nie sposób również nie zwrócić uwagi na brak uregulowań w zakresie zwrotu wpłaconej opłaty. Projektodawca przewidział jedynie zwrot połowy wpłaconej opłaty w przypadku cofnięcia wniosku. Nie wiadomo jednak, co się stanie z opłatą na przykład, gdy stosując odpowiednio art. 165a § 1 w zw. z art. 14ze, organ odmówi wszczęcia postępowania.

Odnosnie do treści wniosku, za budzące duże kontrowersje należy uznać zobowiązanie wnioskodawcy do wskazania istotnych korzyści ekonomicznych i biznesowych uzasadniających konstrukcję prawną przyjętą przez wnioskodawcę. Nie jest jasne, w jakim celu organ miałby bowiem uzyskiwać taką wiedzę. Nie powinno jednak ulegać wątpliwości, że wskazanie takich korzyści może mieć istotny (pozaprawny) wpływ na decyzję organu.

Ponadto, zważywszy na 6 miesięczny termin na wydanie opinii, jest wysoce prawdopodobne, że w tym czasie zmiany mogą ulec niektóre okoliczności faktyczne, a w konsekwencji przedsiębiorca chciałby zmodyfikować swój wniosek. Taka możliwość nie została jednak przewidziana, chociaż istnieje w procedurze dot. cen transakcyjnych (art. 20h § 1). W przypadku opinii zabezpieczającej, wnioskodawca może jedynie cofnąć wniosek (za zwrotem połowy opłaty) i złożyć nowy, czekając kolejne 6 miesięcy i wnosząc nową opłatę.

Wątpliwości również budzi, czy opinie zabezpieczające będą, zgodnie z deklaracjami i zapewnieniami projektodawcy, wydawane wyłącznie przez ministra właściwego ds. finansów publicznych. Jeżeli tak miałyby faktycznie być, to nie jest jasne dlaczego art. 14ze dopuszcza odpowiednie stosowanie art. 14 § 6 i art. 143 Ordynacji podatkowej, które dopuszczają delegowanie funkcji na podległe organy. Prowadzi to do wniosku, że projektodawca, mimo oficjalnych deklaracji, przewiduje, że opinie zabezpieczające będą wydawane również przez terenowe organy administracji skarbowej. Tymczasem pogłębi to jedynie chaos i ryzyko prawne, dzięki niespójności interpretacyjnej pomiędzy poszczególnymi organami wydającymi opinie zabezpieczające (jeśli dojdzie do delegowania kompetencji w tym zakresie).

Przepisy dotyczące opinii zabezpieczających będą stanowiły *lex specialis* w stosunku do regulacji dotyczącej indywidualnych interpretacji podatkowych. Oznacza to, że podatnik, chcący wyjaśnić swoją przyszłą sytuację prawnopodatkową w związku z planowaną optymalizacją podatkową, nie będzie mógł w tym celu skorzystać z instytucji interpretacji indywidualnej, lecz będzie musiał się



zwrócić o opinię zabezpieczającą. Tym samym nowe regulacje zmuszą go do korzystania ze znacznie bardziej uciążliwej ścieżki (jak opisano powyżej), niż w chwili obecnej. Nie ulega więc wątpliwości, że Projekt pogorszy sytuację przedsiębiorców i to sposób całkowicie nieuzasadniony. Instytucja opinii zabezpieczających w rzeczywistości nie zrealizuje więc celu deklarowanego przez projektodawcę, tj. nie złagodzi skutków wprowadzenia klauzuli unikania opodatkowania.

5. FASADOWOŚĆ INSTYTUCJI RADY DO SPRAW UNIKANIA OPODATKOWANIA

W Projekcie przewiduje się powołanie Rady do spraw unikania opodatkowania („Rada”), której zasadniczym zadaniem jest wydawanie opinii w przedmiocie stosowania konstrukcji prawnych przez przedsiębiorców, nakierowanych na optymalizację podatkową. Zgodnie z twierdzeniem projektodawców w wielu krajach (Francja, Kanada, Zjednoczone Królestwo, Australia i in.) tego typu ciała służą zabezpieczeniu interesów fiskalnych państwa, jak również zabezpieczeniu przedsiębiorcy przed ewentualnymi konsekwencjami korzystania z możliwości prawnych zmniejszenia obciążeń podatkowych, które mogą zostać uznane przez administrację podatkową za nielegalne.

Projekt zakłada, że Rada działać będzie przy Prezesie Rady Ministrów, jednak jej obsługę powierzono Ministrowi Finansów. Z jednej strony członków Rady powoływać będzie premier, a z drugiej efektywność jej działań gwarantować ma Minister Finansów. Wydaje się niemalże pewnym, że powodować to będą kłopoty natury organizacyjnej i podda Radę *de facto* podwójnej kontroli tych organów, co nie napawa optymizmem w zakresie stosowania innej niż profiskalnej wykładni. W tym kontekście deklarowana w projektowanym art. 271a Ordynacji podatkowej niezależność Rady od organów podatkowych nie znajdzie odzwierciedlenia w rzeczywistości.

Warto wskazać także, że ustawodawca dość oryginalnie podszedł do konstrukcji składu osobowego Rady. Jej członkami, będą przedstawiciele szkół wyższych, delegaci Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego (sędzieja NSA w stanie spoczynku), Rzecznika Praw Obywatelskich, Krajowej Izby Doradców Podatkowych i inni. Co zastanawiające w jej składzie nie znajdzie się żaden reprezentant organizacji zrzeszających przedsiębiorców. Trudno zatem uciec przed wrażeniem, że deklarowany przez projektodawcę mediacyjny charakter Rady jest jedynie pozorny, gdyż punkt widzenia biznesu zwyczajnie nie będzie, przy takim składzie osobowym, słyszalny.

Kolejną kwestią, niejako najistotniejszą jest sam sens działania Rady. Projektodawca zakłada, że ten podmiot nie wydaje wiążących Ministra Finansów opinii, a jedynie opinie o doniosłym dla postępowania w sprawie zastosowania Klauzuli charakterze. Organ prowadzący to postępowanie będzie musiał do treści opinii jedynie ustosunkować się w decyzji, natomiast sama decyzja może odrywać się od poglądu wyrażonego przez Radę. Stąd nieodparte wrażenie, że Rada będzie swego rodzaju organem pomocniczym dla Ministra Finansów przy wydawaniu decyzji w sprawie zastosowania Klauzuli, a opinia Rady będzie etapem postępowania w tym zakresie. Projektowane przepisy nie dają żadnej gwarancji, że Rada będzie pełniła rolę arbitra/mediatora pomiędzy przedsiębiorcą a organem podatkowym w sprawie zastosowania klauzuli.

Wobec takiej konstrukcji Rady oraz jej kompetencji, powoływanie tego ciała jest w opinii Fundacji zbędne. Natomiast, jeżeli projektowana regulacja dotycząca klauzuli miałyby wejść w życie,



rozważyć należałoby inne ukształtowanie roli tego ciała, np. jako organu odwoławczego od decyzji Ministra Finansów, a także inne ukształtowanie jego składu osobowego (wprowadzenie do niej także przedstawicieli samorządu gospodarczego).

6. PROJEKTOWANA REGULACJA KLAUZULI UNIKANIA OPODATKOWANIA JEST NIEZGODNA Z KONSTYTUCJĄ RP Z TYCH SAMYCH POWODÓW, CO WSKAZANE W WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO K 4/03

Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności poprzedniej regulacji klauzuli unikania opodatkowania przede wszystkim z uwagi na naruszenie konstytucyjnej zasady określoności prawa podatkowego (art. 2 związku z art. 217 Konstytucji RP). Ówczesna regulacja była nieprecyzyjna, pozostawiała zbyt duże pole do dowolnego działania organów podatkowych, a ponadto nie zawierała żadnych zabezpieczeń dla podatnika.

Powyższa analiza wykazuje, że podobne zastrzeżenia należy zgłosić wobec projektowanej regulacji. Planowane przepisy są niejasne, operują wieloma klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi. Projektodawca w istocie niedoregulował przypadków, w których ma znaleźć zastosowanie klauzula, pozostawiając tę kwestię praktyce orzeczniczej. W świetle faktu, że w grę wchodzi przepisy podatkowe, jest to zabieg całkowicie niedopuszczalny z konstytucyjnego punktu widzenia.

W dodatku podobnie jak 10 lat temu, również i teraz brakuje regulacji łagodzących stan niepewności prawnej związanej ze stosowaniem Klauzuli. Takiej funkcji nie spełniają na pewno instytucje opinii zabezpieczającej i Rady, co zostało powyżej szczegółowo wyjaśnione. Nie znikły więc zastrzeżenia prawnokonstytucyjne wobec klauzuli unikania opodatkowania, wyrażone w wyroku K 4/03.

7. POTENCJALNIE INNE ZASTRZEŻENIA PRAWNOKONSTYTUCYJNE WOBEC PROJEKTOWANEJ REGULACJI

Sformułowanie projektowanych przepisów rodzi ryzyko, że Minister Finansów będzie podejmował próby ich zastosowania do już istniejących konstrukcji prawnych optymalizujących zobowiązania podatkowe, a także do stanów przeszłych (w granicach okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego).

Byłoby to jednak działanie niedopuszczalne, gdyż w ocenie Fundacji wprowadzenie Klauzuli zmieni sytuację materialnoprawną podatników, zatem w efekcie jej zastosowanie wobec stanów przeszłych doszłoby zakazanego działania prawa wstecz. Oczywiście można wyrazić nadzieję, że Minister Finansów zadba, aby tego rodzaju ryzyka nie występowały. Redakcja projektowanych przepisów nie pozwala jednak na taki optymizm.

Z jednej strony nie zawierają one bowiem żadnej wyraźnej regulacji intertemporalnej, a z drugiej strony w art. 26 Projektu, który nakłada na Radę Ministrów obowiązek przedstawienia Sejmowi informacji o zastosowaniu Klauzuli po ostatecznym i prawomocnym zakończeniu 20 postępowań w sprawie Klauzuli, nie później niż w terminie 3 lat od wejścia w życie ustawy. Oczywiście rodzi to pokusę, aby – dla wypełnienia tego minimum – w pierwszej kolejności wszcząć postępowania w



sprawie Klauzuli względem już istniejących konstrukcji prawnych, a zwłaszcza tych powszechnie znanych, bo opisanych w mediach. Tym samym już na wstępie korzystania z nowych przepisów przez organy podatkowe mogą ujawnić się ich niekonstytucyjne skutki.

* * *

W ocenie Fundacji projektowana regulacja dotycząca Klauzuli jest wadliwa i jako taka niesie gospodarce więcej zagrożeń niż korzyści. Deklarowane przez projektodawców wpływy do budżetu Państwa wynikające z zastosowania Klauzuli będą najprawdopodobniej jedynie ułamkiem strat (w tym zagrożeń dla miejsc pracy) spowodowanych odpływem kapitału z Polski.

Osiągnięcie postawionego przez projektodawcę celu, czyli zwalczenie unikania opodatkowania można osiągnąć już istniejącymi instrumentami prawnymi, co zostało wykazane powyżej. Tym samym projektowana regulacja jest zbędna, a poprzez swą uciążliwość szkodliwa oraz niezgodna z Konstytucją RP.

Fundacja
"Laboratorium Prawa i Gospodarki"

Michał Jabłoński

Michał Jabłoński

Wiceprezes Fundacji „Laboratorium Prawa i Gospodarki”

Załączniki:

- Pełnomocnictwo wraz z dowodem uiszczenia opłaty od pełnomocnictwa;
- Odpis z rejestru KRS.