

Do druku nr 994

SEKRETARIAT Z-CY SZEFA KS

L. dz.

Data wpływu 25. 11. 2016

Pan

Adam Podgórski

Zastępca Szefa

Kancelarii Sejmu

Szanowny Panie Ministrze,

w związku ze skierowaniem do I czytania na posiedzeniu Sejmu rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców (druk 994), działając w oparciu o przepis art. 44 ust. 2 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (t.j. Dz. U. z 2013 r. poz. 1450 z późn. zm.) Kasa Krajowa pragnie przedstawić następujące stanowisko.

Projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców stanowi element pakietu ułatwień dla przedsiębiorców „100 zmian dla firm”, będącego I etapem realizacji Planu na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju.

Celem projektowanej ustawy jest poprawa warunków prawnych wykonywania działalności gospodarczej w Polsce. Realizacji tego celu służyć będzie redukcja niektórych obowiązków administracyjnych, doprecyzowanie zagadnień wywołujących wątpliwości interpretacyjne, zmiany wspierające rozwój przedsiębiorczości i podniesienie efektywności pracy, usprawnienie procesu inwestycyjnego oraz zmniejszenie uciążliwości kontroli działalności gospodarczej. Projekt przewiduje zmiany m.in. w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, w prawie pracy i ubezpieczeń społecznych, w prawie budowlanym, w prawie handlowym, a także zmiany regulacji podatkowych.

Rozwiązania zaproponowane przez projektodawcę w obszarze podatkowym (art. 8 projektu ustawy dotyczący zmian w ustawie Ordynacja podatkowa) co do zasady mają na celu poprawę sytuacji podatników, poprzez wprowadzenie do Ordynacji podatkowej nowych rozwiązań „gwarancyjnych”, tj. nowej formy interpretacji podatkowych zwanej „objaśnieniami” oraz wprowadzenie instytucji „utrwalonej praktyki interpretacyjnej”. Niestety szczegółowy sposób implementacji tych co do zasady słuszych idei, prowadzić może, w naszej ocenie, do ich ograniczonej funkcjonalności, albowiem praktycznie niemożliwe będzie określenie przez podatnika, czy istotnie w jego sprawie istnieje „utrwalona praktyka”, jak również jej udokumentowanie. Ponadto, pomimo ogólnie „gwarancyjnego” charakteru, niezastosowanie się przez podatnika do interpretacji ogólnej lub objaśnienia będzie miało dla niego negatywne skutki prawne (tj. w określonych przypadkach pozbawiać będzie podatnika ochrony prawnej), a zatem śledzenie i stosowanie we własnej praktyce rozliczeń podatkowych interpretacji ogólnych i objaśnień wydawanych przez Ministra Finansów stanie się faktycznie obligatoryjne, przez co staną się one szczególną postacią „źródeł” prawa podatkowego.

Z uwagi na powyższe Kasa Krajowa pozwala sobie przedstawić bliżej wątpliwości dotyczące rozwiązań prawnych zawartych w projekcie ustawy wraz z konkretnymi propozycjami ich zmian, mających na celu praktyczną realizację założeń i celów leżących u podstaw projektowanej ustawy.

1. W art. 14a §1 proponowane jest przyznanie Ministrowi Finansów prawa do wydawania z urzędu „ogólnych wyjaśnień przepisów w zakresie podatków, dotyczących praktycznego stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)”.

W zakresie powyższej propozycji wskazujemy, że pojęcie „przepisów w zakresie podatków” nie zostało zdefiniowane w ustawie Ordynacja podatkowa (w odróżnieniu od pojęcia przepisów prawa podatkowego używanego w Ordynacji), co może prowadzić do wątpliwości w określeniu zakresu przedmiotowego wydawanych objaśnień, w szczególności, czy dotyczą one przepisów ustaw podatkowych, czy też innego rodzaju przepisów, niebędących przepisami podatkowymi w rozumieniu Ordynacji, np. prawa cywilnego, prawa handlowego, przepisów o rachunkowości itp., które jako element prawno-podatkowych stanów faktycznych brane są pod uwagę w procesie stosowania prawa podatkowego.

Użyte sformułowanie, iż objaśnienia dotyczą „praktycznego stosowania tych przepisów” wskazuje, że objaśnienia mają być instrumentem odrębnym od interpretacji prawa podatkowego. W związku z powyższym powstaje wątpliwość, co w istocie ma być ich przedmiotem i czy nie będą musiały one jednak zawierać elementów wykładni (interpretacji) przepisów prawa mających zastosowanie w objaśnianych sprawach. W tym zakresie niewyjaśniony zostaje wzajemny stosunek udzielanych objaśnień wobec interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów oraz interpretacji indywidualnych wpływających na kształtowanie się utrwalonej praktyki interpretacyjnej. W ocenie Kasy Krajowej brak jest również wyraźnego prawnego i praktycznego odróżnienia „interpretacji” ogólnych od „objaśnień”, co może zwiększać wątpliwości podatników w zakresie prawidłowego stosowania wynikających z nich stanowisk Ministra Finansów.

2. W art. 14n proponowane jest dodanie § 4 i nast. określających skutki zastosowania się podatnika do objaśnień podatkowych oraz „utrwalonej praktyki interpretacyjnej”.

Jako „utrwalona praktyka interpretacyjna” definiowane będą – zgodnie z projektowanym brzmieniem §5 w art. 14n Ordynacji podatkowej: „wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych oraz w takich samych stanach prawnych – w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego – interpretacjach indywidualnych”, oraz alternatywnie wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikające z interpretacji ogólnej lub wyjaśnienia przepisów w zakresie podatków, dotyczące praktycznego stosowania tych przepisów, zawarte w objaśnieniach podatkowych, jeżeli zostały wydane w odniesieniu do takiego samego zagadnienia, co przewiduje projektowany §6 w art. 14n Ordynacji podatkowej.

Akceptując w pełni proponowany kierunek nowelizacji przepisów i wyrażony w nim zamiar zapewnienia podatnikom większej pewności stosowania wobec nich przepisów prawa podatkowego Kasa Krajowa wskazuje na następujące wątpliwości dotyczące proponowanych przepisów:

- a) „utrwalona praktyka interpretacyjna” kształtowana ma być przez interpretacje indywidualne prawa podatkowego, które wydawane są na podstawie indywidualnych zapytań podatników – o ile jednak mówić można o podobieństwie zdarzeń i stanów opisywanych przez podatników we wnioskach, to nie sposób jest zapewnić, że podatek powołujący się na „utrwaloną praktykę” znajdować się będzie w takim samym (tożsamym) stanie faktycznym.– Mając na uwadze różnice w szczegółowości opisów zdarzeń/stanów w indywidualnych wnioskach podatników, w istocie każdy interpretowany przypadek faktyczny (zdarzenie przyszłe) nawet jeżeli dotyczy interpretacji tych samych przepisów prawa podatkowego odnosi się do konkretnego, określonego przez podatnika wnioskującego o wydanie interpretacji, stanu faktycznego. Nierzadko sami podatnicy, dla których Minister Finansów wydał interpretację indywidualną, mają następnie problem z wykazaniem tożsamości stanu opisanego we wniosku oraz rzeczywiście istniejącego, nie sposób jest zatem zapewnić, aby potwierdzenie tożsamości stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) w odniesieniu do którego określana będzie „utrwalona praktyka” miało wywoływać mniejsze wątpliwości praktyczne. .

W ocenie Kasy Krajowej, odnosząc się do treści wydawanych interpretacji oraz procedury ubiegania się przez podatników o wydanie interpretacji indywidualnej, w najlepszym razie mówić można o tożsamości rozstrzyganego w interpretacji zagadnienia prawnego – tj. sposobu, w jaki organ wydający interpretację ustalił treść normy prawnej zapisanej w przepisach ustawy podatkowej, innymi słowy – sposobu dokonanej wykładni (interpretacji) przepisów prawa podatkowego.

Mając powyższe na uwadze, Kasa Krajowa proponuje modyfikację projektowanej definicji pojęcia „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” poprzez odniesienie się do tego właśnie kryterium, tj. tożsamości sposobu dokonanej wykładni (interpretacji) przepisów prawa podatkowego w interpretacji indywidualnej, przy zachowaniu podobieństwa istotnych elementów stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), tj. tych okoliczności, które są doniosłe prawnie z punktu widzenia treści interpretowanego przepisu prawa podatkowego oraz wykładni zapisanej w nim normy prawnej. Przyjęcie takich właśnie warunków dla określania występowania „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” dopuszczałoby pominięcie tych elementów stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), które nie są istotne z punktu widzenia prawidłowej interpretacji przepisu prawa podatkowego, co umożliwiłoby rzeczywiste funkcjonowanie wprowadzanej klauzuli ochronnej;

- b) Kasa Krajowa wskazuje, że obecnie brak jak narzędzi, jak również ich wprowadzenia nie przewiduje projektowana ustawa, umożliwiającą podatnikom określenie, czy znane im interpretacje indywidualne są „dominujące” w okresie rozliczeniowym oraz w okresie poprzednich 12 miesięcy. Za narzędzie takie trudno uznać jest obecnie funkcjonujący system obowiązkowej publikacji interpretacji indywidualnych, albowiem liczba wydawanych interpretacji indywidualnych jest tak duża, że podatek nie posiada praktycznej możliwości zidentyfikowania wszystkich interpretacji wydanych w zakresie interesującego go zagadnienia, jak również potwierdzenia, czy prezentowany w tych interpretacjach pogląd prawny ma „dominujący” charakter. Praktycznie wyłącznie organy podatkowe dysponują wiedzą „statystyczną” umożliwiającą określenie liczby interpretacji wydanych w poszczególnych obszarach merytorycznych; co więcej z uwagi na konieczność zapewnienia „tożsamości” interpretowanego stanu/zdarzenia, w celu określenia dominującego kierunku interpretacji przepisów konieczne będzie dokonanie szczegółowej, merytorycznej oceny wszystkich interpretacji wydanych w okresie brany pod uwagę dla ustalenia „dominującej” wykładni. Trudno przyjmować jest, aby przeciętny podatek posiadał wiedzę fachową wystraczającą dla ustalenia tożsamości interpretowanych

zagadnień materialnoprawnych oraz stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) w jakich wydane zostały poszczególne interpretacje, nie zapominając o nakładzie pracy oraz czasu koniecznego do przeprowadzenia nawet pobieżnej analizy całości orzecznictwa Ministra Finansów w brany pod uwagę okresie. Brak jest przy tym w projektowanych przepisach jakiegokolwiek narzędzia zabezpieczającego dokonaną przez podatnika ocenę, czy linia orzecznicza jest „dominująca” – wymaga to bowiem dostępu do fachowej wiedzy specjalistycznej oraz statystyki dotyczącej wszystkich wydanych interpretacji, jaką to wiedzę i informacje posiadać mogą wyłącznie organy podatkowe wydające interpretacje.

Kasa Krajowa podkreśla też, że jak wynika z napływających sygnałów, interpretacje indywidualne publikowane są niekiedy ze znacznym opóźnieniem, co może mieć wpływ na określenie przez podatnika „dominującej” w danym okresie rozliczeniowym linii interpretacyjnej, z uwagi na brak możliwości uwzględnienia interpretacji wydanych, ale jeszcze nie opublikowanych.

Ponadto w zakresie podatków rozliczanych miesięcznie (np. VAT), w związku z nieustanną zmianą okresu odniesienia przy ustalaniu dominującej praktyki interpretacyjnej (12 miesięcy poprzedzających okres rozliczeniowy podatku), na podatniku ciążyć będzie obowiązek stałego (np. co miesiąc) aktualizowania liczby branych pod uwagę interpretacji indywidualnych oraz wynikających z nich stanowisk interpretacyjnych.

Mając powyższe na uwadze trzeba stwierdzić, że projektowany mechanizm prawnego zabezpieczenia podatnika poprzez oparcie własnego postępowania o „utrwaloną praktykę interpretacyjną”, będzie o ile nie niemożliwy, to co najmniej niezwykle trudny do praktycznego zastosowania przez podatników. Stosowanie „utrwalonej praktyki interpretacyjnej” w projektowanym kształcie będzie mogło opierać się na przeświadczeniu podatnika, że znane mu stanowiska wyrażane w interpretacjach indywidualnych stanowią pogląd dominujący, niemniej brak będzie niezawodnego narzędzia umożliwiającego potwierdzenie, że istotnie w badanym okresie można mówić o istnieniu „utrwalonej praktyki interpretacyjnej”. Rola gwarancyjna proponowanego rozwiązania w projektowanym kształcie, w ocenie Kasy Krajowej, może stać się w konsekwencji pozorna, a w przypadku powołania się przez podatnika na klauzulę „utrwalonej praktyki interpretacyjnej”, okoliczność ta stanowić może dalsze źródło sporów podatników z organami podatkowymi.

Reasumując powyższe, Kasa Krajowa proponuje nadanie §5 w art. 14n Ordynacji podatkowej następującego brzmienia:

„§ 4 Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 4 pkt 2, rozumie się sposób wykładni (interpretacji) przepisów prawa podatkowego przeważający w wydawanych w stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych tożsamy w zakresie okoliczności, które są istotne dla dokonania interpretacji przepisu prawa podatkowego oraz w takim samym stanie prawnym – w trakcie roku kalendarzowego w którym przypada okres rozliczeniowy, o którym mowa w § 4, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego roku – interpretacjach indywidualnych.”.

3. Projektowany przepis art. 165c ust. 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej wiąże negatywne dla podatnika skutki podatkowe (brak ochrony wynikający z faktu przeprowadzenia pierwszej kontroli, która nie wykazała nieprawidłowości w zakresie określonym w art. 165c ust. 1) z faktem nieuwzględnienia przez podatnika oraz przez organ przeprowadzający pierwszą kontrolę, wydanej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

Należy wskazać, że w sytuacji opisanej w pkt 5 podatnik ponosić będzie negatywne konsekwencje prawne będące następstwem nieuwzględnienia w dokonywanych rozliczeniach podatkowych wydawanych interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych, także wówczas, gdy nie zostały one uwzględnione przez organ prowadzący kontrolę (co samo w sobie stanowi uchybienie organu) – tym samym interpretacjom ogólnym oraz objaśnieniom wydawanym przez Ministra Finansów przypisane zostaną pewne cechy prawa powszechnie obowiązującego, bowiem niezastosowanie się do nich przez podatnika wywołuje dla niego negatywne skutki prawne. W istocie zatem wprowadza się obowiązek dostosowania się podatników do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych w zakresie VAT, pod rygorem utraty ochrony prawnej na wypadek ponownej kontroli podatkowej.

W ocenie Kasy Krajowej proponowane rozwiązanie, jako wprowadzające *de facto* pozaustawowe źródło prawa podatkowego, nie tylko pozostaje w sprzeczności z „gwarancyjną” funkcją interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych, ale również z konstytucyjnym katalogiem źródeł prawa podatkowego.

Analogiczne zastrzeżenia podnieść należy w odniesieniu do projektowanego art. 165c §4 Ordynacji podatkowej, pozbawiającego podatnika ochrony przed negatywnym wynikiem ponownej kontroli podatkowej na skutek wydania interpretacji ogólnej lub objaśnienia podatkowego.

Pragnę wyrazić nadzieję, że przedstawione propozycje przyczynią do zapewnienia właściwego kształtu przyszłych rozwiązań legislacyjnych dotyczących poprawy otoczenia prawnego przedsiębiorców.

Łączę wyrazy szacunku,



Rafał Matysiak
PREZES