

UCHWAŁA NR 7

RADY DO SPRAW PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU OPODATKOWANIA

z dnia 6 września 2018 r.

w sprawie zgłoszenia uwag do projektu Nowej Ordynacji podatkowej

Na podstawie § 2 pkt 1 Regulaminu Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 24 listopada 2016 r. - Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania uchwala co następuje:

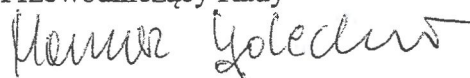
§1.

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania zgłasza uwagi do projektu Nowej Ordynacji podatkowej (numer z wykazu UD 409), określone w załączniku do niniejszej uchwały.

§2.

Uchwała wchodzi w życie z dniem podjęcia.

Przewodniczący Rady



Mariusz Golecki

SEKRETARIAT
Departamentu
Systemu Podatkowego

Zestawienie uwag zgłoszonych Radę do projektu ustawy –Nowa Ordynacja podatkowa

Lp	Jednostka redakcyjna projektu ustawy lub regulowane zagadnienie	Stanowisko Rady
1.	Rozdział 2 - art. 19	<p>Rada postuluje, aby w sytuacji uchwalenia przepisów wprowadzających dodatkowe zobowiązanie podatkowe związane z zastosowaniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (proponycja objęta projektem z wykazu RM pozycja UC 135), rozważyć zastosowanie kryterium dobrej wiary – użytego w art. 19 Nowej Ordynacji podatkowej (NOP) – jako przesłanki wyłączającej zastosowanie tej sankcji względem podmiotu działającego w dobrej wierze lub ewentualnie ograniczającej wysokość sankcji względem takiego podmiotu.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rozdział 2 „Zasady Ogólne” NOP zawiera przepisy, na podstawie których są definiowane normy o szczególnym znaczeniu dla prawa podatkowego. 2. Wśród zasad wymienionych w Rozdziale 2 ze względu na ich ogólny charakter trudno znaleźć kolizję czy też istotne powiązania z regulacjami dotyczącymi przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, za wyjątkiem zasady domniemania dobrej wiary. 3. Zasada domniemania dobrej wiary została sformułowana w art. 19 NOP, zgodnie z którym domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego, chyba że wystąpi powód aby uważać inaczej 4. Dobra wiara to najogólniej rzecz ujmując stan psychiczny zobowiązanego, polegający na jego błędnym ale usprawiedliwionym w świetle współistniejących okoliczności przekonaniu, że prawo jemu przysługuje, czy też określony stosunek prawny istnieje. 5. Domniemanie dobrej wiary jest typem domniemania prawnego, czyli nakazuje jednostce władczej (organowi, sądowi) uznać prawdziwość określonego faktu albo prawa tak długo, dopóki nie nastąpi obalenie tego domniemania. 6. Znaczenie normatywne domniemania dobrej i złej wiary występuje wtedy, gdy ustawa przewiduje, że jej zachowanie lub niezachowanie powoduje określone skutki prawne. 7. Polskie przepisy podatkowe nie określają skutków podatkowych dotyczących zachowania dobrej i złej wiary. W tym znaczeniu kwestia ta nie ma znaczenia dla rozliczeń podatkowych. 8. Jedynie normy prawne konstruowane na podstawie orzecznictwa TSUE (wywodzące się źródeł prawa unijnego zgodnie z Acquis / acquis communautaire) odnoszą się do kwestii zachowania dobrej wiary. Dobra wiara uprawnia bowiem podatnika do obniżenia podatku należnego o naliczony nawet w sytuacji, gdy ten uczestniczył w łańcuchu transakcji związanych z przestępstwem lub nadużyciem w zakresie podatku VAT w sposób nieświadomy, tj. zachowując dobrą wiarę (który to podatek co do zasady nie mógłby być odliczony - co także wynika z normy orzeczniczej TSUE, a nie z przepisów krajowych). 9. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że projektowany art. 19 NOP jest pozbawiony istotnej treści normatywnej. Ma on swoje pewne znaczenie, które zostało przedstawione w uzasadnieniu do NOP jako „myśl przewodnia, która powinna przyświecać ogółowi relacji między nimi [przyp. aut.: podatnikami a organami]”. Jednak w praktyce stosowania prawa nie będzie miała większego znaczenia (chyba że wypełnienie normatywne nastąpi poprzez orzecznictwo sądowe, co jeżeli się stanie -

		<p>nastąpi najwcześniej po kilku latach obowiązywania NOP). W każdym razie z uwagi na potencjalną aktywację normatywną tego przepisu, która być może nastąpi - nie należy pochopnie postulować jego wykreślenia, natomiast należałoby się jednak postarać, aby zasada ta od samego początku nabrania mocy prawnej przez NOP miała charakter znaczący.</p> <ol style="list-style-type: none"> 10. Domniemanie z art. 19 NOP ma charakter wzruszalny w oparciu o generalną klauzulę „powodu, aby uważać inaczej”. Podstawy wzruszalności są więc niedookreślone, w praktycznym ujęciu - bardzo szerokie, wręcz nieograniczone. Reasumując, możemy uznać, że mamy tu do czynienia z przepisem pozbawionym istotnej treści normatywnej, który do tego jeszcze może być wzruszalny w sposób nieograniczony (duplo lex imperfecta). 11. Co do zasady poza przedmiotem niniejszej opinii jest kwestia wzruszalności domniemania. W istocie przesłanki wzruszalności powinny być wskazywane każdorazowo przy określonych instytucjach prawnych, w tym także w ustawach dotyczących poszczególnych podatków. Jednakże wskazywanie szczegółowych podstaw wzruszalności domniemania dobrej wiary w sytuacji, gdy przepisy podatkowe nie uzależniają skutków prawnych od dobrej lub złej wiary, pozbawione jest sensu. 12. Dlatego kwestią zasadniczą powinno być nadanie treści normatywnej domniemaniu dobrej wiary. Co do zasady powinno to przede wszystkim następować w ustawach prawa materialnego, tj. dotyczących poszczególnych podatków - bo tam ewentualnie powinny być określone skutki zachowania dobrej czy złej wiary. 13. Jednakże w samej Ordynacji podatkowej - można również przewidzieć skutki zachowania dobrej wiary. Takim zagadnieniem są z pewnością regulacje dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji wydania decyzji z zastosowaniem przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (proponycja zawarta w projekcie z wykazu prac RM – pozycja UC 135).
2.	<p>Zasady Ogólne Prawa Podatkowego</p>	<p>Rada postuluje, aby zasady ogólne prawa podatkowego zostały ujęte w przepisach NOP w sposób bardziej generalny, a nie jedynie wskazując na organy podatkowe, jako podmioty zobowiązane do przestrzegania tych zasad. Zasady te stanowią fundament, na którym usytuowano unormowania procedury podatkowej, jak i pozostałe regulacje Ordynacji podatkowej, w tym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wiążąc w ten sposób Radę PUO w wykonywaniu jej zadań merytorycznych. Stanowią one zatem rodzaj dyrektywy interpretacyjnej dla organów przewidzianych w Ordynacji podatkowej</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Art. 14 – zawarta w tym przepisie zasada legalizmu posiada, wzorowany na art. 6 KPA, swój odpowiednik w art. 120 dotychczasowej OP (dOp), jednakże z istotnym uzupełnieniem. Nawiązuje bowiem bezpośrednio do art. 7 Konstytucji RP, głoszącego nie tylko, że organy podatkowe działają na podstawie prawa, lecz równocześnie w jego g r a n i c a c h. Modyfikacja, choć na pozór drobna, ma doniosłe znaczenie dla stosowania pozostałych przepisów projektu. Oznacza ona ważną wskazówkę, że wykładnia każdego przepisu ordynacji obejmuje literalnie jedynie tę jego treść, która została w nim dosłownie wyrażona przez prawodawcę. 2. Art. 15 – według autorów projektu ustanawia zasadę uwzględniania konstrukcji podatku. Ustalanie treści przepisu prawa jest domeną wykładni, a ściślej techniki interpretacyjnej. Stanowienie reguły technicznej jako normy prawnej budzi poważne wątpliwości legislacyjne. Adresowana jest wyłącznie do organu podatkowego i otwiera w ten sposób kwestię udziału zobowiązanego w badaniu owej „struktury głębokiej” podatku, naruszając zasadę równości wobec prawa organu podatkowego i podatnika oraz sprzeczne z zasadą czynnego udziału zobowiązanego w takim badaniu. Może się też kłócić z zasadą wyrażoną w art. 14 pOp. Wymieniony przepis milczy na temat powiązania z innymi normami zasad ogólnych prawa podatkowego, na podobieństwo art. 10 KPA, gdyż podobnych postanowień w nim po prostu brak. 3. Art. 16 - szerzej niż art. 121 § 2 dOp rozwija Zasadę informowania i wsparcia. Choć wzorcowy z punktu widzenia strukturalnego subiektywizmu organów władzy publicznej, art. 9 KPA nadal nie znajduje uznania prawodawcy, to niewątpliwie instytucja Rzecznika Praw Podatnika może podmiotowo wypełnić zapotrzebowanie na bezstronną pomoc i wsparcie należne podatnikowi. 4. Art. 17 – wprowadza zasadę współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi. Oderwanie jego treści od unormowań zawartych w art. 27 pOp oraz art. 123 § 1 dOp nadaje mu brzmienie kolaboracji. Mimo rozbudowanego uzasadnienia obie te regulacje wprowadzają

		<p>niejasność i zagmatwanie w porównaniu prosto skonstruowanym art. 10 KPA. Dodatkowo tracą one z pola widzenia dotychczasową możliwość czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji także możliwość wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Wbrew ogólnej tendencji uzasadnienia głoszącej zamiar poprawienia sytuacji procesowej podatnika i licznych powołań na unormowania w tym względzie UE oraz wewnętrzne regulacje krajów tak odległych od siebie jak Australia i Czechy, pominięcie tak istotnych uprawnień podatnika źle świadczy o intencjach autorów projektu.</p> <p>5. Art. 20 i 21 oraz art. 22 § 1 pOp znajdujące swe odbicie w art. 121 § 1 dOp prowadzą również do stworzenia nieczytelnej regulacji. Łączą one w sobie zarówno zasadę zaufania, bezstronności i równego traktowania zobowiązanych, jak i zasadę proporcjonalności, celowości i efektywności (pragmatyzmu). Art. 8 KPA prosto stanowi, że organ administracji publicznej prowadząc postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kieruje się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Unormowanie to nie nastrocza żadnych trudności w wykładni literalnej, bowiem kwestie bezstronności i równego traktowania są pojęciami notoryjnie znanymi i nie budzącymi nawet potocznie sporów, natomiast zasada proporcjonalności stanowi jedną z naczelnych reguł zgodnego z prawem postępowania wszelkich organów i jest stale obecna w orzecznictwie Unii Europejskiej. Mimo to autorzy projektu postanowili pominąć ów wzorzec (art. 8 KPA), wprowadzając w to miejsce odrębne przepisy w ordynacji, która nadto przecież dodatkowo przewiduje obowiązek ustanowiony w art. 26 pOp. W tym kontekście niezrozumiała jest w ogóle treść art. 22 § 1 tegoż projektu, gdyż zawiera ona żądanie działania rozsądnego, co dotychczas, nawet jako wymóg prostej logiki nie było od organów podatkowych wymagane.</p> <p>6. Art. 23 § 1 i 26 stanowią modyfikację art. 122 dOP i mają wyrażać zasadę prawdy obiektywnej oraz wyważenia słusznego interesu zobowiązanego i interesu publicznego. W konfrontacji z art. 7 KPA owa konstrukcja traci na jasności wskutek pozbawienia jej związku z obowiązkiem bezstronności, równego traktowania zobowiązanych oraz proporcjonalności. Ustalenie prawdy obiektywnej zależne jest bowiem od zaufania do organu podatkowego i uwarunkowane stopniem dostosowania się do wymienionych reguł. Sprzeczne z praworządnością (art. 2 Konstytucji RP) jest dawanie z urzędu pierwszeństwa interesowi publicznemu przed słusznym interesem zobowiązanego, albowiem taki prymat nie mieści się w interesie publicznym jako gwałtujący nie możliwy do zakwestionowania interesu zobowiązanego. Nie jest zatem rolą organu podatkowego waznienie tych interesów jako zadanie główne i specjalnie wyodrębnione, lecz załatwienie sprawy z poszanowaniem wszystkich wymogów procedury podatkowej mającej przy tym również na względzie obydwie te cele, ponieważ w interesie publicznym jest właśnie zaspokojenie słusznego interesu zobowiązanego.</p> <p>Generalnie ujmując – zastosowane dzielenie kardynalnych zasad procedury na pojedyncze unormowania może zostać uznane legislacyjnie za nietrafne, gdyż może ono prowadzić do powikłań interpretacyjnych. Poszczególne zasady tworzyć powinny spójną kompozycję, zrozumiałą w miarę możliwości dla przeciętnego podatnika w stopniu poprawiającym procesową jego sytuację, co przecież jest dążeniem wynikającym z uzasadnienia projektu.</p> <p>Ubocznie należy dodać, że posługiwanie się wyłącznie terminem „zobowiązany”, przy określaniu strony postępowania podatkowego, eliminuje spod działania przepisów proceduralnych innych uczestników postępowania mających w jego wynikach interes prawny i faktyczny, a nie będących zobowiązanymi przed organem podatkowym w danej sprawie.</p>
3.	<p>Uregulowania dotyczące pełnomocnictwa</p>	<p>1. Art. 61§ 1 pOp – wyczerpująco określa kto może działać przez pełnomocnika. Uprawnienie takie nadane zostaje zobowiązanemu i zainteresowanemu.</p> <p>Kim jest zobowiązany wyjaśnia przepis art. 13 pkt 20 pOp, enumeratywnie wliczając podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego.</p> <p>Natomiast kim jest „zainteresowany” projekt Ordynacji podatkowej nie wyjaśnia w ogóle. Będzie to miało swe następstwa w toku wykładni tych przepisów.</p> <p>Z uzasadnienia projektu Op zdaje się wynikać, że jego autorzy przypisują pojęciu „zobowiązany” szersze znaczenie, niż pojęciu „strona” rezerwując dla tego drugiego określenia miejsce jedynie w postępowaniu podatkowym.</p> <p>Tym założeniom przeczy potoczne znaczenie przypisywane owym terminom. Otóż w postępowaniu podatkowym występują nie tylko zobowiązani do ponoszenia, w myśl art. 84 Konstytucji RP m.in. podatków, czyli wszyscy, lecz także ci, którzy mają roszczenia wobec organów podatkowych, a więc mających swój własny interes prawny w domaganiu się załatwienia ich słusznej sprawy (choćby zastosowania art. 411 § 1 pOp). Przed organem nie występują oni</p>

		<p>zatem jako zobowiązani, chyba, że wobec własnego interesu, ale jako uprawnieni do żądania odpowiedniej czynności organu podatkowego. Są oni wówczas niezobowiązana stroną w postępowaniu podatkowym. Mogą to być także owi zainteresowani. Mogą to być wreszcie wymienione wyżej osoby trzecie, których słowniczek pojęciowy art. 13 pOp również nie definiuje.</p> <p>Art. 138 a dOp, stanowi, że strona może działać przez pełnomocnika.</p> <p>Projekt używając tego określenia w wielu unormowaniach, podaje zarazem w art. 293 § 1 jak należy je rozumieć. Konsekwentnie twierdząc, że stroną w postępowaniu podatkowym jest zobowiązany jednocześnie popełnia błąd logiczny objaśniając, że jest to ta osoba, która z uwagi na swój interes prawny w n o s i o dokonanie czynności organu podatkowego.</p> <p>Dodać też wreszcie należy, że organizacja społeczna, o której projekt Op pisze w art. 294 § 3, uczestniczy w postępowaniu podatkowym „na prawach strony” nie musi być zobowiązany, podobnie jak prokurator, któremu na mocy art. 723 przysługują z kolei „prawa strony” oraz na mocy art. 726 Rzecznik Praw Obywatelskich i Rzecznik Praw Podatnika.</p> <p>Przedstawione powikłania legislacyjne, zdaniem Rady, powinny zostać poddane stosownej korekcie.</p> <p>Dla porównania blisko 70 lat przetrwała definicja zawarta w art. 28 KPA, która po prostu głosi, że stroną jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek.</p> <p>2. Uogólniając, zasadnicza różnica pomiędzy przepisami projektu Ordynacji podatkowej, a tekstem aktualnie obowiązującym sprowadza się do umożliwienia działania podatnikowi za pośrednictwem pełnomocnika, także w sytuacjach, gdy nie toczy się żadne postępowanie.</p> <p>Na akceptację zasługuje rozszerzenie zakresu pełnomocnictwa szczególnego art. 71 pOp poza postępowanie podatkowe</p> <p>Rada proponuje też regulacje dotyczące wszystkich pełnomocników, którzy są nierezydentami (art. 63 § 2), które należy ocenić jako przydatne w rozpatrywaniu spraw dotyczących obrotu transgranicznego.</p> <p>Reasumując - poszczególne przepisy rozdziału 7 działu I projektu Ordynacji podatkowej w stopniu zbilansowanym starają się poprawić sytuację procesową organów i wzmocnić ochronę prawną podatników.</p> <p>Działając według zasad postępowania i korzystając we właściwym stopniu z opisanej instytucji, podatnik oraz organy wymienione w projekcie Ordynacji podatkowej są w stanie działać w zaufaniu do państwa w warunkach swobodnego przepływu towarów i kapitału rodzącego nieunikniony kurs kolizyjny z regulacjami zwalczającymi t.zw. sztuczne korzyści podatkowe.</p>
4.	Art. 41	<p>Relacje klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rules) oraz do traktatowych klauzul ograniczających korzyści wynikających z bilateralnych umów o unikaniu opodatkowania (LoB-clauses) – uwagi wstępne.</p> <p>Projekt nowej Ordynacji podatkowej zawiera art. 41 regulujący wzajemne relacje między „krajową” klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania a klauzulami ograniczającymi korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (tj. umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu oraz zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania) zawartych przez Polskę. Zgodnie z brzmieniem projektowanego przepisu art. 41 Ordynacji podatkowej, w przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że projektowany przepis art. 41 nakazuje stosowanie wprost przepisów rozdziału 4 w przypadku, gdy bilateralna umowa podatkowa, której stroną jest Polska.</p>
5.	Art. 41	<p>Rodzaje traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania ograniczających w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę</p> <p>W polskiej praktyce traktatowej, podobnie jak w praktyce traktatowej państw członkowskich OECD występują traktatowe klauzule ogólne ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych oraz traktatowe klauzule szczególne ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych. Projektowany przepis art. 41</p>

Ordynacji podatkowej odnosi się wyłącznie do **pierwszego rodzaju klauzul**. Zakres projektowanego przepisu art. 41 Ordynacji podatkowej został prawidłowo określony. **Traktatowe klauzule szczególnie ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych** pełnią podobne funkcje jak szczególne przepisy ograniczające unikanie opodatkowania (ang. *special anti-avoidance rules, SAARs*) i jako takie powinny pozostać poza zakresem regulacji projektowanego przepisu art. 41 Ordynacji podatkowej. W odróżnieniu od traktatowych klauzul ogólnych odnoszących się, zgodnie z brzmieniem projektowanego art. 41 Ordynacji podatkowej do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, traktatowe klauzule szczególnie mają charakter **norm samowykonalnych**. Należą do nich m.in. klauzula rzeczywistego beneficjenta uprawniająca do opodatkowania dywidend, odsetek, należności licencyjnych według preferencyjnej (obniżonej) stawki podatku w państwie źródła, klauzula pozwalająca na zmianę metody unikania opodatkowania w przypadku, gdy na skutek zastosowania norm rozdzielających rozszczenia podatkowe między umawiające się państwa dany dochód (majątek) nie podlega opodatkowaniu w żadnym z umawiających się państw (ang. *switch-over-clause*) – zapobieganie podwójnemu nieopodatkowaniu, czy klauzula nieruchomościowa, która pozwala państwu położenia nieruchomości na opodatkowanie dochodów ze zbycia udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych lub/ i osobowych objętych w zamian za wkład w postaci tejże nieruchomości. **Nie zachodzi zatem w tym przypadku potrzeba doprecyzowania brzmienia przepisu art. 41 projektu Ordynacji podatkowej.**

Traktatowe klauzule ogólne zapobiegające unikaniu opodatkowania lub nabywaniu korzyści wynikających z bilateralnych umów podatkowych przybierają postać: 1) tzw. **minimalnego standardu ochrony**, czyli **klauzuli ogólnej** odwołującej się do zasadniczego celu uzgodnienia (porozumienia) lub transakcji (ang. *principle purpose test*), 2) wzorowanej na art. 22 Konwencji Modelowej USA (dalej KM USA) **klauzuli ograniczającej korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej** (ang. *limitation of benefits clause, LOB-clause*) – w wersji pełnej lub uproszczonej lub rzadziej 3) **kombinacji obu wymienionych klauzul**.

Podobne rozwiązania przyjęto w **Wielostronnej Konwencji Implementującej na grunt prawa traktatowego instrumenty prawne służące zapobieganiu erozji podstawy opodatkowania i przerzucanie dochodów (Wielostronna Konwencja, Multilateral Instrument, MLI)**. Art. 7 Wielostronnej Konwencji daje państwom-stronom Wielostronnej Konwencji możliwość wyboru między minimalnym standardem ochrony (ang. *principle purpose test, PPT-rule*) a uproszczoną wersją klauzuli ograniczającej korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej. Polska zdecydowała się na modyfikację bilateralnych umów podatkowych, objętych postanowieniami Wielostronnej Konwencji (MLI), za pomocą minimalnego standardu ochrony. Oznacza to, że także w tym zakresie projektowany przepis art. 41 Ordynacji podatkowej **zgodny jest ze zobowiązaniami Polski wynikającymi z podpisania i ratyfikacji Wielostronnej Konwencji (MLI)**.¹

Traktatowe klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania występują w niektórych bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę (lub zmienionych za pomocą protokołu) w odrębnym artykule zatytułowanym „Ograniczanie korzyści” lub „Ograniczanie korzyści umownych”. Wyjątkiem w tym zakresie jest umowa Polski z Arabią Saudyjską, w której podobną klauzulę uregulowano w Art. 27 zatytułowanym „Postanowienia różne”.² Klauzula przewidująca – zgodnie z polską nomenklaturą traktatową – „ograniczenie korzyści” lub „ograniczanie korzyści umownych” występuje w bilateralnych umowach podatkowych Polski z Arabią Saudyjską,³ Belgią³, Bośnią i Hercegowiną⁴, Etiopią⁵, Indiami⁶, Izraelem⁷, Koreą

¹ Art. 7 Wielostronnej Konwencji daje państwom-sygnatariuszom w omawianym zakresie do wyboru między opcją 1: traktatowa. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rule) – art. 7 (1) MLI; opcją 2 – kombinacja PPT-rule i uproszczonej klauzuli LOB (art. 7 (8) MLI) oraz opcją 3 – pełna klauzula LOB (art. 7 (16) MLI).

² Art. 27 „Postanowienia różne” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie dnia 22 lutego 2011 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 502).

³ Art. 28A „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii Zmieniający Konwencję między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisaną w Warszawie dnia 20 sierpnia 2001 roku, podpisany w Luksemburgu 14 kwietnia 2014 r. (nieratyfikowany).

Południową⁸, Słowacją⁹, Szwecją¹⁰, Stanami Zjednoczonymi¹¹ oraz Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi¹².

Normatywny kształt ww. klauzul nie jest jednolity w polskiej praktyce traktatowej. Najczęściej ograniczanie korzyści umownych w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj, odbywa się za pomocą klauzul przewidujących minimalny standard ochrony przed kwalifikowanym unikaniem opodatkowania (klauzula ogólna). Tego rodzaju klauzule obecne są w bilateralnych umowach podatkowych Polski z Arabią Saudyjską, Belgią, Bośnią i Hercegowiną, Etiopią, Indiami, Koreą Południową, Słowacją i Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi.

Należy jednak zaznaczyć, że rozwiązania w nich przyjęte różnią się od siebie, głównie terminologią używaną na gruncie przepisów regulujących te klauzule. **Rodzi to wątpliwości, czy aby na pewno klauzule te odnoszą się do takich samych stanów faktycznych.** Co do zasady odmowa udzielenia korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej następuje, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów określonego przedsięwzięcia lub transakcji było *per se* uzyskanie umownych korzyści przez podmioty biorące udział w takim przedsięwzięciu lub transakcji (ang. *principle purpose test*). **Problem ten jednak nie dotyczy brzmienia art. 41 projektu Ordynacji podatkowej.** Wejście w życie Wielostronnej Konwencji (MLI) w pewnym zakresie przyczyni się do ujednoczenia normatywnego kształtu traktatowej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

Umowne korzyści, o których mowa, obejmują następujące przypadki unikania opodatkowania. Są to korzyści będące rezultatem: a) powstania lub nabycia udziałów (akcji), wierzytelności lub innych praw (umowy z Arabią Saudyjską, Bośnią i Hercegowiną, Koreą Południową), b) otrzymania lub osiągnięcia dochodu w związku ze sztuczną strukturą (umowy z Belgią i Słowacją), c) utworzenia struktury (osoby) lub zawarcie porozumienia lub transakcji (umowy z Etiopią i Indiami), d) tworzenia lub przeniesienia akcji, wierzytelności lub praw w odniesieniu do wypłacanego dochodu (umowa z Koreą Południową), f) zawarcia transakcji bez której (których) uzyskanie takich korzyści nie byłoby możliwe w inny sposób (umowa ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi), oraz g) nieprowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej (umowa ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi). Co więcej, klauzule te rzadko ograniczają korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej wyłącznie w odniesieniu do spółek (innych osób niż osoby fizyczne). Tak ograniczony zakres podmiotowy klauzuli funkcjonuje wyłącznie na gruncie umowy Polski z Indiami.

Ponadto umowy Polski z Bośnią i Hercegowiną oraz Koreą Południową zawierają regułę

⁴ Art. 26 „Ograniczanie korzyści umownych” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Bośnią i Hercegowiną w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Sarajewie dnia 4 czerwca 2014 r., Dz. U. z 2016 r., poz. 590.

⁵ Art. 28 „Ograniczanie korzyści umownych” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Federalną Demokratyczną Republiką Etiopii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Addis Abebie 13 lipca 2015 r. (nieratyfikowana).

⁶ Art. 28A „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Indii o zmianie umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, sporządzonej w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r., podpisany w Warszawie dnia 29 stycznia 2013 r. (Dz. U. z 2014 r. poz. 1336).

⁷ Art. 25 „Ograniczanie korzyści” Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Państwa Izrael w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Jerozolimie dnia 22 maja 1991 r. (Dz. U. z 1992 r. Nr 28, poz. 124).

⁸ Art. 22 „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei o zmianie Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Seulu dnia 21 czerwca 1991 r., sporządzony w Seulu 22 października 2103 r., (Dz. U. z 2014 r., poz. 528).

⁹ Art. 28A dodany na podstawie Protokołu między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką o zmianie umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r., podpisany w Bratysławie dnia 1 sierpnia 2013 r. (Dz. U. z 2014 r. poz. 1046).

¹⁰ Art. 27 „Ograniczanie korzyści” Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193).

¹¹ Art. 22 „Ograniczanie korzyści umownych” Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2013 r., http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/1156955/20130213_Konwencja_USA_pl.pdf.

¹² Art. 23A „Ograniczanie korzyści umownych” dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich zmieniający umowę między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Abu Zabi dnia 31 stycznia 1993 r., podpisany w Abu Zabi dnia 11 grudnia 2013 r., Dz.U. z 2015 r., poz. 312.

interpretacyjną, zgodnie z którą, klauzula ograniczająca korzyści umowne nie może być interpretowana jako ograniczenie stosowania wszelkich przepisów ustawodawstwa umawiającego się państwa, których celem jest zapobieganie unikania lub uchylania się od opodatkowania. Tym samym umowy te rozwiązują kwestię wzajemnych relacji między klauzłą ogólną ograniczającą korzyści wynikającą z umowy a uregulowaniami prawa krajowego umawiających się państw w zakresie unikania i uchylania się od opodatkowania. Odniesienie do norm prawa wewnętrznego służących zapobieganiu unikania opodatkowania zawiera także, choć nie wprost, umowa Polski ze Słowacją. Zdanie pierwsze art. 28A tej umowy stanowi, że „*żadne z jej postanowień nie stoi na przeszkodzie rozpoznawaniu przez administrację skarbową istoty transakcji*”. Rzecz jasna owo „*rozpoznawanie*” istoty transakcji może odbywać się wyłącznie w oparciu o uregulowania prawa krajowego umawiających się państw, w tym m.in. krajową klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania.

Wszystkie wymienione wyżej przypadki traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania **nie mają charakteru norm samo-wykonalnych**, podobnie jak funkcjonujące od dziesięcioleci w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę uregulowania w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (odpowiedniki art. 9 (1) i art. 9 (2) Konwencji Modelowej OECD). Oznacza to, że zanim pojawiła się w polskim prawie krajowym (tj. Ordynacji podatkowej, tak obecnej, jak i projektowanej) klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, zastosowanie przez polskie organy podatkowe traktatowych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania było niemożliwe z uwagi na brak odpowiednich instrumentów prawnych pozwalających na ocenę, czy dana czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem bilateralnej umowy podatkowej w sytuacji, gdy sposób działania podatnika był sztuczny. **W tym zakresie projektowany przepis art. 41 Ordynacji podatkowej wypełnia lukę prawną.**

Klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (LoB-Clauses), a traktowane klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rules)

Odmienny charakter prawny od opisanych powyżej mają klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (ang. *Limitation-of-Benefits-Clauses, LOB-clauses*). Wielostronna Konwencja (MLI) przewiduje zarówno uproszczoną wersję takiej klauzuli w art. 7 ust. 8 MLI w kombinacji z traktatową klauzulą ogólną (PPT-rule) jako opcję 2, jak i pełną wersję klauzuli LOB, wzorowaną na art. 22 Konwencji Modelowej Stanów Zjednoczonych – jako opcję 3 w art. 7 ust. 18.

W odróżnieniu od **traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rules)**, klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (LOB-clauses) **mają charakter norm samowystosowalnych**. Dotyczą one zjawiska znanego jako *teraty shopping*. *Treaty-shopping*, czyli **nabywanie korzyści przewidzianych w bilateralnej umowie podatkowej przez podmioty do tego nieuprawnione** jest *sui generis* nadużyciem bilateralnej umowy podatkowej. Polega ono na wykorzystywaniu mechanizmów służących eliminacji podwójnego opodatkowania w niej zawartych przez podmioty nieobjęte jej zakresem podmiotowym, wyznaczonym przez przepisy Art. 1 KM OECD (**Osoby, których konwencja dotyczy**), Art. 3 (**Definicje ogólne, w tym zwłaszcza definicja „osoby” i „spółki”**) oraz art. 4 KM OECD (**„Rezydencja podatkowa”**).¹³ Zatem klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych *de facto* wyznaczają zakres podmiotowy bilateralnej umowy podatkowej, wskazując kto jest uprawniony do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem dochodu i majątku i w takim zakresie mają charakter norm samowystosowalnych. **Nie zachodzi zatem potrzeba doprecyzowania treści art. 41 projektu Ordynacji podatkowej poprzez dodanie odwołania do tego rodzaju klauzul.**

Klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy (LoB-clauses) są rzadkie w polskiej praktyce traktatowej. Występują w zaledwie dwóch umowach, których stroną jest Polska: ze Stanami Zjednoczonymi (wersja pełna) i Izraelem (wersja uproszczona). Ich cechą wspólną jest tzw. biała lista – lista podmiotów uprawnionych do wszelkich korzyści wynikających z umowy.

¹³ Termin *treaty shopping* wywodzi się z praktyki traktatowej Stanów Zjednoczonych. Niejednokrotnie mówi się tam o „pożyczaniu” bilateralnej umowy podatkowej przez inwestorów z państw trzecich, we współpracy z rezydentami umawiającego się państwa (jednego lub obu), w którym dana inwestycja ma być realizowana. Terminu *treaty-shoppin* użyto w Komentarzu do art. 1 KM OECD (**Osoby, których konwencja dotyczy**) w kontekście klauzul ograniczających korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej (ang. *limitation of benefits clauses LOB-clauses*).

6.	Art. 41	<p>W konkluzji uwag do art. 41 NOP Rada stwierdza, że nie zachodzi potrzeba doprecyzowania brzmienia art. 41 projektu Ordynacji podatkowej. Przepis ten uznać należy za potrzebny. Jako, że dotyczy on relacji między krajową klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania i jej odpowiednikami na gruncie bilateralnych umów podatkowych, nie jest możliwe sformułowanie go w taki sposób, by swym zakresem objął wszystkie przypadki unikania opodatkowania przy wykorzystaniu postanowień bilateralnych umów podatkowych. Temu celowi służyć powinny traktatowe klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania, zarówno te obecne już w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę (np. klauzula rzeczywistego beneficjenta (Art. 10(2) KM OECD, art. 11(2) KM OECD, art. 12(2) KM ONZ), klauzula nieruchomościowa (art. 13(4) KM OECD, art. 13(4) i (5) KM ONZ), klauzula switch-over zezwalająca państwu rezydencji podatnika na zastosowanie metody kredytu podatkowego w miejsce metody zwolnienia, jeśli w wyniku zastosowania norm rozdzielających rozszczenia podatkowe przewidziane w umowie z państwem źródła dochodu (położenia majątku) miałyby dojść do podwójnego nieopodatkowania tego dochodu (majątku) (Art. 23A(4) KM OECD), czy klauzula dopuszczająca opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu do innego państwa (ang. exit/ departure tax), jaki nowe instrumenty przewidziane w Wielostronnej Konwencji (MLI).</p>
7.	Art. 33, art. 34	<p>Określenie zamkniętego katalogu uprawnień i obowiązków zobowiązanego. Otwarty katalog uprawnień i obowiązków nie wpływa na zwiększenie ochrony podatnika, choć takim celem miał służyć.</p>
8.	Art. 36 § 2	<p>Określenie, na podstawie jakich źródeł, ma być ustalana suma korzyści przez poszczególne organy podatkowe w przypadku, o którym mowa w art. 36 § 2 oraz który z organów uprawniony jest do podejmowania działań w celu określenia sumy korzyści, w przypadku gdy w danej sprawie właściwym jest więcej niż jeden organ.</p>
9.	Art. 67	<p>Doprecyzowanie zakresu odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego w odniesieniu do pełnomocnictw. W kodeksie cywilnym przewiduje się pełnomocnictwo ogólne (w ramach zwykłego zarządu), pełnomocnictwo rodzajowe (przekraczające zwykły zarząd), pełnomocnictwo do konkretnej czynności. Projekt ustawy przewiduje: pełnomocnictwo ogólne, szczególne, do doręczeń w kraju, szczególne tymczasowe, do podpisywania deklaracji. Pełnomocnictwa definiuje się w tych dwóch aktach, co do zasady inaczej. W związku z tym zachodzi konieczność doprecyzowania zakresu odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego w odniesieniu do pełnomocnictw.</p>
10.	Art. 68 § 3	<p>Określenie sposobu udokumentowania problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego, jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie, w postaci elektronicznej, jak również trybu przekazywania pełnomocnictw złożonych w formie papierowej do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw. Projekt ustawy (art. 68 §3) wymaga, aby pełnomocnictwo ogólne było składane w formie elektronicznej według określonego wzoru do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku problemów technicznych pełnomocnictwo może być złożone w organie podatkowym w postaci papierowej według określonego wzoru. Powstaje problem praktyczny, kto będzie stwierdzał fakt niemożliwości przekazania pełnomocnictwa w formie elektronicznej? Na podstawie jakiego źródła samorządowy organ podatkowy będzie miał wiedzę o prawnej podstawie przyjęcia pełnomocnictwa ogólnego w postaci papierowej? Projekt ustawy nie reguluje trybu przekazywania pełnomocnictw złożonych w formie papierowej do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw.</p>
11.	Art. 169-177	<p>Dokonanie analizy skutków dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego w związku z wprowadzeniem przepisów dotyczących przedawnienia wymiaru. Określenie maksymalnego czasu na wydanie decyzji wymiarowej do trzech lat w przypadku podatków samorządowych może spowodować konieczność zwiększenia zatrudnienia pracowników w jednostkach samorządu terytorialnego. Uzasadnienie nie zawiera analizy skutków dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego w związku z wprowadzeniem przepisów tego dotyczących.</p>

12.	Art. 226 § 1 pkt 2	Zwiększenie kwoty, co do której dopuszczalne jest umorzenie podatku z mocy prawa. W art. 226 §1 pkt 2 określono kwotę, w odniesieniu do której dopuszczalne jest umorzenie podatku z mocy prawa do 50 złotych. Nie wydaje się, aby taka kwota dawała gwarancję efektywnego modelu postępowania podatkowego. Kwota powinna być wyższa albo przepis winien przewidywać jej
13.	Art. 573 § 2	Uzupełnienie przepisu o zapis dotyczący wskazania uprawnionego organu do złożenia wniosku o wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w przypadku, o którym mowa w art. 36 § 2. Zgodnie z art. 573 §2 w przypadku podatków, do których wymiaru uprawniony jest samorządowy organ podatkowy wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego, w którym ma zastosowanie klauzula ogólna unikania opodatkowania, następuje na wniosek tego organu. Przepis ten nie zawiera jednak wskazania, który z organów podatkowych jest uprawniony do składania przedmiotowego wniosku, w sytuacji, w której w danej sprawie właściwym jest więcej niż jeden organ podatkowy.
14.	Art. 129 § 1 i 4	Co do zasady słusznym jest możliwość przywrócenia terminu, jednak wątpliwość budzi sytuacja, gdy organ podatkowy odmówi przywrócenia terminu z uwagi na niedostateczne uprawdopodobnienie przez podatnika, że do uchybienia terminu doszło bez jego winy. Wówczas sytuacja podatnika może okazać się mniej korzystna, niż w sytuacji aktualnie obowiązujących regulacji odnoszących się do złożenia czynnego żalu wraz z odpowiednią deklaracją.
15.	Art. 226 § 1 pkt 2 Art. 330 § 1	Organ podatkowy nie powinien umarzać zobowiązań podatkowych nieprzekraczających kwoty 50 zł, a w przypadku, o którym mowa w art. 330 §1 ust. 1 opiniujący podzielać propozycję projektu ustawy, zgodnie z którą: „Nie wszczyna się postępowania z urzędu (...)”. Niemniej jednak proponuje się, aby kwotami takich zobowiązań podatkowych obciążać narastająco np. „subkonto zaległości podatkowych podatnika” oraz każdorazowo elektronicznie powiadamiać podatnika o takim obciążeniu. Wszczęcie postępowania następowaloby po przekroczeniu określonej kwoty na subkoncie. W dobie informatyzacji i „nieograniczonego” dostępu organu podatkowego do danych podatnika i jego zobowiązań podatkowych istnieje możliwość „śledzenia” każdego zobowiązania od chwili jego powstania do momentu zapłaty. Udostępnienie usług bankowych w postaci usługi seryjnego tworzenia subkonta dla klientów jest powszechne dla wielu instytucji i jednostek i nie spowoduje istotnego wzrostu kosztów obsługi bankowej. Proponowane zapisy w art. 226 i art. 330 mogą wywołać skutek w postaci świadomego i notorycznego zaniżania wpłat lub zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych przez podatników o wartości do 50 zł i tym samym zmniejszenia wpływów do budżetu. Proponowane zapisy w art. 226 i art. 330 mogą wywołać wrażenie nierównego traktowania u tych podatników, którzy regulują terminowo wszystkie zobowiązania podatkowe.
16.	Art. 394 § 1 pkt 2	Co do zasady słusznym jest wprowadzenie postępowań uproszczonych, jednak wątpliwość budzi: - wprowadzenie kryterium finansowego, ponieważ powstaje pytanie czy stosunkowo niewielka kwota wymiaru powinna uzasadniać odstępianie od zasad informowania; zawiły problem prawny nie zawsze musi generować wysoki wymiar podatku. Ponadto wprowadzenie podziału postępowań w zależności od wysokości wymiaru sugeruje, że rezultaty finansowe są dla ustawodawcy istotniejsze niż praworządność i budowanie kultury prawnej. - możliwość nadużywania uproszczonego postępowania w stosunku do podatników, co w konsekwencji może prowadzić do złamania zasady proporcjonalności w prawie podatkowym, jako przykład podawany jest kazus dotyczący podatku VAT, gdzie okresem rozliczeniowym jest miesiąc, można przeprowadzić 60 postępowań (tj. za okres 5 lat przewidzianych na wymiar podatku), jeżeli kwota wymiaru każdorazowo nie przekroczy 5 tys., w efekcie podatnik w jednym momencie może zostać obciążony kwota 300 tys. zł, np. na skutek drobnego błędu, ale powtarzanego co miesiąc.
17.	Art. 358	Możliwość skorygowania deklaracji podatkowej przed zakończeniem postępowania podatkowego budzi wątpliwość o tyle, że podatnik może jedynie domniemywać w jakim zakresie złożyć korektę. Proponowane przez Ministerstwo Finansów zapisy ustawy nie przewidują zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o uwzględnieniu korekty deklaracji lub dalszym postępowaniu w przypadku złożenia korekty przed wydaniem decyzji.
18.	Art. 423 § 1	Możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sadu administracyjnego może budzić wątpliwość, co do zachwiania zasady dwuinstancyjności postępowania. Poza tym rozwiązanie to może skutkować jeszcze większym obciążeniem sądów administracyjnych. Ponadto sądy administracyjne nie orzekają w sprawach merytorycznie, zatem sprawy mogą

		wracać do organu podatkowego.
19.	Art. 533 § 2, § 3 i § 5	Rezygnacja z ustalania opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej według zasad, o których mowa w § 2 i § 3 oraz wykreślenie ostatniego zdania z § 5. Proponowane zapisy w art. 533 nie przewidują kwot pośrednich pomiędzy kwotami 40 zł i 2000 zł. Projekt przepisu określa sztywno kwotę opłaty na 40 zł lub na 2000 zł. Brak uzasadnienia do ponoszenia opłaty przez wnioskodawców, ustalonej jako iloczyn kwoty określonej zgodnie z § 1 lub 3 i 5 oraz liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku. Znaczący wzrost opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej w przypadku, gdy przedmiot wniosku zostanie ustalony przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w drodze postanowienia, jako szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe spowoduje znaczne ograniczenie dostępu podatników do interpretacji indywidualnej, spadek zaufania do organów podatkowych oraz zwiększenie liczby nieprawidłowości związanych z błędną interpretacją przepisów prawa podatkowego przez podatników.
20.	Art. 90 §1 pkt 6 i 7 NOP	Na mocy art. 90 §1 pkt 6 spory o właściwość między wójtami, burmistrzami (prezydentami miast) i starostwami – rozstrzyga wspólne dla nich samorządowe kolegium odwoławcze, a w razie braku takiego kolegium – sąd administracyjny. W punkcie 7 uregulowano, że spory pomiędzy marszałkami województw rozstrzyga sąd administracyjny. Projekt nie wskazuje, kto rozstrzyga spory pomiędzy marszałkiem województwa a wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta) lub starostą. Takie spory mogą mieć miejsce w związku ze zmianami kompetencji samorządowych organów podatkowych. W art. 13 pkt 18 przez to pojęcie rozumie się wójta burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa.
21.	Art. 104	Projekt nie wskazuje kto będzie rozstrzygał spory w zakresie wyłączenia samorządowego organu podatkowego w II instancji, czy sąd administracyjny?
22.	Art. 515	Co oznacza pojęcie „znaczna liczba wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych”, która stanowić będzie podstawę do wydania interpretacji ogólnej?
23.	Art. 523 § 3	Z art. 523 § 1 wynika, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w zakresie podatków dla których właściwym organem jest samorządowy organ podatkowy, zobowiązany jest do wystąpienia o stanowisko do tego organu. Zgodnie z § 3 właściwy organ może przedłożyć Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej pisemne stanowisko w zakresie wniosku. Brak stanowiska w terminie 14 dni uważa się za akceptację. Ustawa nie określa skutków braku akceptacji przez samorządowy organ podatkowy projektu interpretacji indywidualnej.
24.	Art. 592 1)	Zakres delegacji jest wadliwy, gdyż zwrot „w porozumieniu z ministrem do spraw rozwoju” jest błędny. Nie istnieje dział administracji „rozwój” w obecnie obowiązującym systemie prawa. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej w art. 5 wymienia w sposób wyczerpujący działy administracji, którymi kierują poszczególni członkowie Rady Ministrów. Wykaz działów nie zawiera działu „rozwój”, zatem odniesienie do „ministra do spraw rozwoju” jest wadliwe. Potencjalnie istnieją nazwy działów zawierających nazwę „rozwój”. Są to wymieniony w art. 5 pkt 18 „rozwój wsi” oraz w art. 5 ust 18a „rozwój regionalny”. Jednak kwestie związane z funkcjonowaniem przedsiębiorstw nie należą do żadnego z tych działów. Jednocześnie działem właściwym jest tu dział gospodarka, opisany w art. 9.1 ustawy o działach, który stanowi, że: „Art. 9. 1. Dział gospodarka obejmuje sprawy gospodarki, w tym konkurencyjności gospodarki, współpracy gospodarczej z zagranicą, oceny zgodności, miar i probiernictwa, własności przemysłowej, innowacyjności, działalności gospodarczej, promocji gospodarki polskiej w kraju i za granicą, oraz współpracy z organizacjami samorządu gospodarczego. 2. Do ministra właściwego do spraw gospodarki należą w szczególności sprawy: 1) kształtowania warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej; 2) podejmowania działań sprzyjających wzrostowi konkurencyjności oraz innowacyjności gospodarki polskiej; 3) formułowania założeń współpracy gospodarczej z zagranicą; 4) współpracy z organizacjami międzynarodowymi o charakterze gospodarczym oraz prowadzenia działań w zakresie kształtowania i realizacji zasad wymiany handlowej Unii Europejskiej z krajami trzecimi, w tym w szczególności w ramach wspólnej polityki handlowej Unii Europejskiej;

		<p>5) promocji gospodarki, w tym wspierania rozwoju eksportu i inwestycji Polskich za granicą oraz wspierania napływu bezpośrednich inwestycji zagranicznych;</p> <p>6) (uchylony)</p> <p>7) (uchylony)</p> <p>8) (uchylony)</p> <p>9) kontroli obrotu z zagranicą towarami, technologiami i usługami o znaczeniu strategicznym dla bezpieczeństwa państwa, a także dla utrzymania międzynarodowego pokoju i bezpieczeństwa w związku z porozumieniami i zobowiązaniami międzynarodowymi;</p> <p>10) wprowadzania środków administrowania obrotem z zagranicą towarami i usługami, a także sprawy przywozu i wywozu technologii;</p> <p>11) udziału w kształtowaniu polityki Unii Europejskiej w zakresie polityki gospodarczej.</p> <p>3. Minister właściwy do spraw gospodarki sprawuje nadzór nad Prezesem Głównego Urzędu Miar i Prezesem Urzędu Zamówień Publicznych oraz nad działalnością Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej.</p> <p>4. Ministrowi właściwemu do spraw gospodarki podlega Urząd Dozoru Technicznego oraz Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości.</p> <p>5. Minister właściwy do spraw gospodarki pełni funkcję koordynatora krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.</p> <p>Wydaje się, że najistotniejszą kwestią w odniesieniu do określenia kategorii podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym, z którymi może zostać zawarta umowa o współdziałanie, jest kompetencja ministra właściwego ds. gospodarki, dotycząca kształtowania warunków podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.</p> <p>Stąd też w przekonaniu Rady dookreślenie kryteriów, jakie powinny być spełnione, aby podatek mógł zostać uznany za podatek „o istotnym znaczeniu gospodarczym” powinno zostać dokonane przez ministra właściwego w sprawie finansów publicznych po zasięgnięciu opinii ministra właściwego ds. gospodarki.</p>
25.	Art. 592 2) i 3)	<p>Delegacja ministra właściwego do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem do spraw rozwoju, po zasięgnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego, do wydania w drodze rozporządzenia w sprawie określenia szczegółowych warunków przeprowadzenia audytu procedur i audytu podatkowego oraz szczegółowych ram współdziałania (ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego) powinna zostać usunięta z tego miejsca i zastąpiona analogiczną delegacją dla ministra finansów, umieszczoną w art. 589 § 8</p>
26.	Art. 589 § 8	<p>W tym miejscu warto dodać delegację do wydania rozporządzenia wykonawczego przez ministra właściwego w sprawie finansów publicznych, regulującego sposób i zakres przeprowadzenia audytu podatkowego. Taka procedura powinna być uregulowana w akcie prawa powszechnie obowiązującym, gdyż w chwili obecnej przepis ten jest bardzo ogólny, a bardziej szczegółowych regulacji brak. Ponadto mogłyby się tam znaleźć wytyczne analogiczne do tych obowiązujących np. w prawie brytyjskim (por. HMRC internal manual “Tax Compliance Risk Management”).</p> <p>Podmiotem uprawnionym do wydania rozporządzenia w sprawie określenia szczegółowych warunków przeprowadzenia audytu procedur i audytu podatkowego oraz szczegółowych ram współdziałania (ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego) powinien być wyłącznie minister właściwy do spraw finansów publicznych</p>
27.	Art. 382	<p>Zdaniem Rady w treści art. 382 zasadne jest dodanie przepisu umożliwiającego pominąć treść umowy podatkowej w sytuacji zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (oraz środków ograniczających umowne korzyści, innych przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust 5 ustawy o podatku od towarów i usług). Przykładowo treść art. 382 uzupełnić można o § 5, który w swojej treści nawiązywać będzie do zaproponowanego brzmienia art. 554 § 5 (poszerzonego o projektowane w ramach projektu z wykazu UC 135) pojęcie „środki ograniczające umowne korzyści”.</p> <p>Rada uważa, że w sytuacji, w której możliwe jest nieuwzględnienie – z uwagi na zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – przewidzianej w art. 543 i n. decyzji w sprawie skutków podatkowych, podobna logika powinna znaleźć zastosowanie w przypadku umowy podatkowej (art. 380 i n.). Decyzja w sprawie skutków podatkowych dotyczy bowiem jedynie przeszłości (skutki podatkowe, które już wystąpiły) oraz wydawana jest po analizie m.in. „wyczerpującego opisu przebiegu transakcji” (art. 544 § 1 pkt 5). Podkreślić należy bowiem, że umowa podatkowa dotyczy może m.in. „charakteru transakcji, czynności lub zdarzenia” (art. 380</p>

		<p>§ 3 pkt 3). Brak możliwości nieuwzględnienia umowy podatkowej w sytuacji, w której możliwe jest zwalczanie nieprawidłowości np. z wykorzystaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nadmiernie ograniczać będzie uprawnienia administracji skarbowej.</p> <p>Podniesiona uwaga zyskuje na wadze po uwzględnieniu faktu, że umowa podatkowa zawierana jest przez stronę z organem podatkowym, podczas gdy klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania zastosowana może być po analizie materiałów sprawy przez dedykowany w tym celu zespół osób.</p>
28.	Art. 554 § 5	<p>Uwaga redakcyjna. W sytuacji, w której do przepisów Ordynacji podatkowej wprowadzone zostanie pojęcie „środki ograniczające umowne korzyści” (projekt z wykazuj pozycja UC 135) poszerzeniu ulec powinien katalog przypadków, w których organ podatkowy uprawniony będzie do nieuwzględnienia treści decyzji w sprawie skutków podatkowych.</p>