

Projekt z dnia 9 lipca 2014 r.

Uzasadnienie

Niniejszy projekt ustawy został opracowany na podstawie założeń projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, przyjętych przez Radę Ministrów w dniu 18 marca 2014 r.

Ustawa – Ordynacja podatkowa stanowi kodyfikację podstawowych reguł funkcjonowania systemu podatkowego i zasad działania aparatu skarbowego. Jest to akt prawny o fundamentalnym znaczeniu dla stosowania prawa podatkowego i sposobie podejścia przez aparat skarbowy do podatników. Zmiany w relacjach między administracją podatkową podatnikami wymagają ciągłego doskonalenia otoczenia prawnego.

Uchwalona w dniu 29 sierpnia 1997r. ustawa - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) obowiązuje od dnia 1 stycznia 1998 r. Od momentu uchwalenia ustawy miało miejsce kilka nowelizacji o charakterze merytorycznym. Ostatnia szersza nowelizacja ustawy – Ordynacja podatkowa została przeprowadzona w 2008 r. Potrzeba pilnego rozwiązania praktycznych problemów związanych z dynamicznie zmieniającym się otoczeniem prawnym, zrationalizowanie i uproszczenie procedur podatkowych oraz uszczelnienie systemu poboru podatków rodzi konieczność znowelizowania Ordynacji podatkowej.

Podstawowym celem projektowanej nowelizacji ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, zwanej dalej „ustawą” jest stworzenie ram prawnych, które zrationalizują i uproszczą procedury podatkowe. Ułatwi to kontakty podatników z organami podatkowymi oraz zapewni efektywniejszy pobór podatków.

Przy rosnącym zainteresowaniu ze strony podatników powierzeniem kompleksowej obsługi swoich spraw, przyjęty na gruncie obecnie obowiązujących przepisów ustawy mechanizm ujawniania faktu udzielenia pełnomocnictwa dopiero po wszczęciu postępowania poprzez złożenie dokumentu pełnomocnictwa do akt poszczególnych spraw, okazuje się być dalece niewystarczający. Na tej płaszczyźnie istnieje potrzeba głębokiej przebudowy obecnych rozwiązań, stworzenie instytucji pełnomocnika ogólnego oraz stworzenie instrumentów prawnych umożliwiających wykorzystanie środków komunikacji elektronicznej do składania pełnomocnictw. Upowszechnienie elektronicznych kanałów komunikacji podatników z organem podatkowym oraz elektronicznej formy obiegu dokumentów nastąpi także przy doręczaniu pism i prowadzeniu kontroli podatkowej, co wychodzi naprzeciw oczekiwaniom społecznym dotyczącym wprowadzenia usprawnień w zakresie funkcjonowania e-administracji.

Projekt ustawy implementuje do polskiego porządku prawnego art. 8 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracji w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2012 str. 1). Minister Finansów będzie przekazywał w drodze automatycznej wymiany państwu członkowskiego Unii Europejskiej informacje o dochodach z tytułu zatrudnienia, świadczeń emerytalnych i rentowych oraz wynagrodzenia dyrektorów, którymi dysponuje w odniesieniu do osób zamieszkałych w państwie członkowskim, któremu przekazuje informacje. Informacje będą obejmować okresy rozliczeniowe, począwszy od dnia 1 stycznia 2014 r.

Kolejnym istotnym celem projektowanej nowelizacji jest wprowadzenie do polskiego prawodawstwa klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Obserwowana we wszystkich rozwiniętych gospodarkach rynkowych globalizacja unikania opodatkowania przy wykorzystaniu transgranicznych schematów wymusza zunifikowane zwalczanie unikania

opodatkowania. Dotychczasowe doświadczenia Polski oraz innych krajów wskazują, że same umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania patologii obejścia prawa podatkowego. Standardem w innych rozwiniętych gospodarczo krajach jest klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego zwalczająca nadużycia podatkowe. Na powagę zagrożeń unikania opodatkowania zwróciła uwagę Komisja Europejska. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć podatkowych. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego. W celu zminimalizowania skutków związanych z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania projekt zawiera propozycję wprowadzenia opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie rozważanych przez nich, transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przewidywalność stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach wzmocni też niezależny od administracji podatkowej opiniodawczy panel ekspercki – Radę do Spraw Unikania Opodatkowania. Tym samym polski system zwalczania unikania opodatkowania będzie maksymalnie korzystał ze standardów bezpieczeństwa wypracowanych przez inne kraje (formuła opinii zabezpieczających oraz panelu eksperckiego występuje jedynie we Francji, Kanadzie i Australii).

Projekt wprowadza rozwiązania mające na celu promować zachowania podatników przejawiające się w samodzielnym korygowaniu błędów w deklaracjach w przypadku zaniżenia zobowiązania podatkowego, bez oczekiwania na działanie organu podatkowego. Nastąpi to poprzez zmniejszenie wysokości obniżonej stawki odsetek za zwłokę do wysokości 50% stawki podstawowej. Z drugiej strony, ujawnione przez organy podatkowe bardzo poważne błędy w zakresie rozliczania, najistotniejszych z punktu widzenia wpływów budżetowych, podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz cel oraz brak składania w tym zakresie deklaracji podatkowych powinny pociągać za sobą poważniejsze konsekwencje finansowe, co można osiągnąć podwajając stawkę odsetek za zwłokę od zaległości. Celem tej zmiany jest wzmocniona prewencja przed uchylaniem się od obowiązków w zakresie podatków pośrednich oraz zwalczanie oszustw podatkowych.

Równie ważnym celem nowelizacji ustawy jest uszczelnienie systemu poboru podatków. Realizacji tych zamierzeń służą przede wszystkim zmiany regulacji z zakresu informacji podatkowych, zobowiązań podatkowych i kontroli podatkowej. Rada Unii Europejskiej (ECOFIN w konkluzjach posiedzenia z dnia 14 maja 2013 r.) zaleca przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Rada Unii Europejskiej do Programu Konwergencji zaleca poprawę przestrzegania prawa podatkowego i efektywności poboru podatków.

Następnym ważnym celem projektu ustawy jest implementacja wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12, w którym Trybunał zakwestionował brak przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym. Proponuje się zatem likwidację wpływu hipoteki lub zastawu skarbowego na bieg terminu przedawnienia. Jednocześnie przewiduje się zrównanie pozycji wierzyciela cywilnoprawnego i publicznoprawnego w zakresie zaspokojenia z rzeczy obciążonej hipoteką lub zastawem skarbowym.

Globalizacja, nieustannie postępujący rozwój usług i instrumentów finansowych oraz towarzyszące temu zjawiska negatywne w zakresie naruszania przepisów podatkowych, stanowią dla organów podatkowych nowe wyzwania. Zachowując obecny zakres dostępu organów podatkowych do informacji bankowych proponuje się jednocześnie nowe rozwiązanie proceduralne umożliwiające przejęcie postępowania przez organy kontroli skarbowej mające obecnie szerszy dostęp do danych bankowych. Projektowana regulacja znajdzie zastosowanie tam gdzie dane uzyskane przez organy podatkowe w ramach przysługujących im uprawnień nie pozwolą na pełne wyjaśnienie sprawy. W praktyce dotyczyć to będzie przede wszystkim opodatkowania niezgłoszonej działalności gospodarczej, uzyskiwania dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów albo niewykazywania w składanych deklaracjach podatkowych wszystkich uzyskiwanych przychodów (ich źródeł).

Pozyskanie ujednoliconej formy elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w toku procedur podatkowych spowoduje, że czynności dowodowe będą szybsze, bardziej zautomatyzowane, dokładniejsze, jak również mniej pracochłonne dla kontrolującego i kontrolowanego. W 2012 r. ujawniono ponad 150 tys. pustych faktur na łączną kwotę przekraczającą 15 miliardów zł. Dynamika wzrostu kwot wynikających z fikcyjnych faktur w okresie 2009 – 2012 oscyluje w granicach 340 %. Rośnie poziom wyrafinowania prawnego i finansowego oraz „kreatywności” w zakresie oszustw podatkowych, w szczególności wyłudzeń zwrotu podatku. Zmiany te są potrzebne dla wzmocnienia efektywności weryfikacji ksiąg podatkowych i dowodów księgowych, co pozwoli na sprawniejsze wykrywanie oszustw, szczególnie w podatku od towarów i usług mogących stanowić w zagrożenie nie tylko dla stabilności finansów publicznych ale też dla uczciwych przedsiębiorców.

Ponadto, doświadczenia wynikające z dotychczasowego stosowania ustawy wskazują na potrzebę wzmocnienia wielu obszarów regulacyjnych ustawy. Dotyczy to m. in. instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego. Konieczne staje się włączenie interpretacji ogólnych w system interpretacji podatkowych poprzez potwierdzanie stosowania interpretacji ogólnej do zdarzenia przedstawionego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej oraz usuwanie z obrotu prawnego interpretacji indywidualnych sprzecznych z interpretacją ogólną. Projekt zawiera również szereg rozwiązań usprawniających proces wydawania interpretacji podatkowych oraz poprawiających obsługę wnioskodawców.

Niezbędne jest także wprowadzenie zmian w zakresie zastawu skarbowego. Są to zmiany o charakterze porządkującym oraz dostosowawczym do istniejącego otoczenia i wymogów informatyzacji administracji podatkowej.

Z kolei wprowadzenie przepisów umożliwiających zapłatę podatku za pomocą karty płatniczej ułatwi podatnikom wykonywanie ich obowiązków, wpłynie na upowszechnianie obrotu bezgotówkowego oraz będzie miało korzystny wpływ na ograniczanie kosztów administracyjnych związanych z obsługą gotówki.

Również obecne przepisy regulujące porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych wymagają zmian, które uczynią procedurę zawierania tych porozumień bardziej przyjazną dla podatników, przy jednoczesnym zwiększeniu transparentności i efektywności procesu zawierania porozumień.

Niezbędne jest także podjęcie działań o charakterze uproszczeniowym i doprecyzującym, czego konsekwencją powinna być zmiana szeregu obowiązujących przepisów. Do takich wniosków prowadzi analiza doktryny i orzecznictwa sądów administracyjnych oraz uwag i postulatów zgłaszanych przez organy podatkowe.

Konieczna jest też kompleksowa kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego. Doktryna prawa podatkowego zaleca stworzenie nowego aktu prawnego wolnego od ułomności obecnej ustawy – Ordynacja podatkowa, w szczególności w zakresie przyjętej systematyki tego aktu,

jak też uregulowanie w nowej ustawie takich obszarów jak zasady wykładni prawa podatkowego oraz skatalogowanie praw i obowiązków podatników. Tworzenie projektu nowej ustawy, o tak fundamentalnej wadze, wymaga szerokiego porozumienia wszystkich zainteresowanych podmiotów, doktryny prawa, sądownictwa, przedstawicieli podatników oraz Ministerstwa Finansów i prawdopodobnie paroletniego procesu legislacyjnego.

Zakres podmiotowy zmian w projekcie założeń obejmuje szeroki katalog podmiotów: podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych (w tym spadkobierców), osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność podatkową, pełnomocników (profesjonalnych i nieprofesjonalnych), organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, organy administracji publicznej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne, banki i inne instytucje finansowe, sądy administracyjne. Przy czym poszczególne zmiany mogą odnosić się do określonego katalogu podmiotów.

Zakres przedmiotowy proponowanych zmian obejmuje zasadniczo ustawę – Ordynacja podatkowa, a także ustawę z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214, z późn. zm.), ustawę z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz. U. z 2012 r. poz. 1314 oraz z 2013 r. poz. 2), ustawę z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1442, z późn. zm.), ustawę z dnia 19 czerwca 2004 r. - Prawo celne (Dz. U. z 2013 r. poz. 727, z późn. zm.), ustawę z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649, z późn. zm.), ustawę z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2013 r. poz. 672, z późn. zm.), ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270, z późn. zm.), ustawę z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2012 r. poz. 1282, z późn. zm.), ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), ustawę z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, z późn. zm.), ustawę z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. poz. 1529) oraz ustawę z dnia 27 sierpnia 1997 r. o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych (Dz. U. Nr 127, poz. 721, z późn. zm.).

Projekt założeń zakłada powołanie kolegialnego, eksperckiego podmiotu – Rady do Spraw Unikania Opodatkowania.

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Z uregulowań art. 2 § 2 Ordynacji podatkowej, art. 60 i art. 67 ustawy o finansach publicznych wynika, że kwestia stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa jest normowana zarówno przepisami Ordynacji podatkowej, jak i przepisami ustawy o finansach publicznych. Przy czym pierwsza z tych ustaw nakazuje stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej wprost, natomiast druga – tylko odpowiednio. Dualizm w powyższym zakresie powinien zostać wyeliminowany poprzez wykreślenie w art. 2 § 2 Ordynacji podatkowej „niepodatkowych należności budżetu państwa”. W wyniku tej zmiany przepisy działu III Ordynacji podatkowej będą stosowane odpowiednio do niepodatkowych należności budżetu państwa na podstawie art. 67 ustawy o finansach publicznych. Rozwiązanie takie jest optymalne. Większość przepisów działu III Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa nie może być bowiem stosowana wprost, co wynika ze specyfiki tych należności. Na powyżej omówione źródła ustalenia zakresu stosowania działu III Ordynacji podatkowej nakładają się dodatkowo regulacje szczególne w ustawach regulujących konkretne daniny.

W słowniczku ustawy - Ordynacja podatkowa, w **art. 3 w pkt 5**, dotyczącym wyjaśnienia pojęcia deklaracji proponuje się dodanie wyrazu „zestawienia”; zmiana ta ma służyć wyeliminowaniu wątpliwości interpretacyjnych, czy przepisy tej ustawy dotyczące składania deklaracji oraz ich korekt stosuje się również do miesięcznego zestawienia oświadczeń, o których mowa w art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011, Nr 108, poz. 626, z późn. zm.), do których składania właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, obowiązani są sprzedawcy wyrobów akcyzowych wskazanych w ww. przepisie. Z powyższego względu zasadnym jest uzupełnienie obowiązującej definicji deklaracji.

W słowniczku Ordynacji podatkowej w art. 3 w pkt 11 i 12 dotyczących wyjaśnienia pojęć „podmiot krajowy” i „podmiot zagraniczny” proponuje się wprowadzenie zmiany mającej na celu doprecyzowanie tych pojęć poprzez określenie, iż chodzi o podmioty powiązane. Definicje te odnoszą się do przepisów dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (art. 20a i następne Ordynacji podatkowej), które mogą być zawierane w odniesieniu do podmiotów powiązanych.

Zgodnie z art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe (Dz. U. poz. 1529) albo złożone w polskim urzędzie konsularnym. Przepis ten nie reguluje przypadków, gdy podatnik przebywając za granicą nadaje pisma adresowane do polskich organów podatkowych korzystając z usług zagranicznych placówek pocztowych. W nowelizowanym **art. 12 § 6 pkt 2** Ordynacji proponuje się zrównać skutki złożenia pisma procesowego w placówce pocztowej operatora wyznaczonego w Polsce i placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej. Rozwiązanie to jest analogiczne do wprowadzonego w przepisie art. 165 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego ustawą z dnia 13 czerwca 2013 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. poz. 880), które dostosowało ten przepis do regulacji art. 18 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. W odniesieniu do krajów spoza Unii Europejskiej w celu usunięcia wątpliwości i umożliwienia nadawcom zagranicznym właściwego zaplanowania daty nadania przesyłki proponuje się doprecyzowanie przepisu **art. 12 § 6 pkt 2** Ordynacji podatkowej poprzez wskazanie, że termin uważa się także za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało otrzymane (data uwidoczniiona na stemplu) przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe. Wprowadzenie zasady uznawania daty stempla polskiej placówki pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy – Prawo pocztowe za termin wniesienia pisma nadanego spoza UE zachowuje obecną praktykę. W takim przypadku podatnik ma też możliwość złożenia pisma w polskim urzędzie konsularnym.

DZIAŁ II

Rozdział 1a

Interpretacje przepisów prawa podatkowego

W art. 14a w § 1 zmiana dostosowawcza - Europejski Trybunał Sprawiedliwości na Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ponadto, kierując się potrzebą podniesienia skuteczności interpretacji ogólnych na płaszczyźnie kształtowania jednolitego stosowania prawa podatkowego dodano § 1a, w którym uregulowano wymogi formalne interpretacji ogólnych. **Art. 14a § 1a** wskazuje, że interpretacja ogólna zawiera w szczególności opis zagadnienia, w świetle którego dokonywana jest interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz

wyjaśnienie zakresu i stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. Regulacja ta zapewni możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretację indywidualną oraz w wydanych interpretacjach indywidualnych. Ponadto w związku ze zmianami w zakresie pełnomocnictwa konieczne jest uzupełnienie **art. 14a § 9** o odesłanie w sprawach dotyczących interpretacji ogólnych na wniosek do nowego rozdziału 3a działu IV Ordynacji podatkowej oraz w celu doprecyzowania do art. 165 § 3.

Zmiana w **art. 14b** poprzez dodanie § 2a ma charakter uściślający. W przepisie tym wskazane zostało, że wniosek o interpretację indywidualną nie może dotyczyć przepisów prawa podatkowego regulujących właściwość oraz prawa i obowiązki organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej. Zmiana ta jest efektem poglądu wyrażanego w orzecznictwie sądowym, które wskazuje na potrzebę doprecyzowania regulacji dotyczącej interpretacji poprzez wskazanie, że przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy adresowane do organu podatkowego oraz organu kontroli skarbowej – tym samym usunięta zostanie wątpliwość sygnalizowana w orzecznictwie i doktrynie dotycząca możliwości wydawania interpretacji w kwestiach procesowych, tzn. prawa regulującego postępowanie podatkowe; przepisy o charakterze proceduralnym regulujące uprawnienia i obowiązki organu podatkowego (np. przepisy o pełnomocnictwach, dotyczące czynności sprawdzających, przesłanek ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, umorzenia, raty odroczenia). W tym przypadku nie mogą mieć zastosowania skutki ochronne przewidziane w przepisach regulujących instytucję interpretacji indywidualnych ponieważ nie jest możliwe zastosowanie się przez podatnika do interpretacji przepisów adresowanych wprost do organów.

Przedmiotowa zmiana uwzględnia prezentowane w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko, w myśl którego przedmiotem interpretacji indywidualnej mogą być wyłącznie przepisy prawa materialnego (m. in. wyrok NSA z dn. 08.01.2014 r., sygn. akt II FSK 143/12; wyrok 05.04.2011 r. I SA/Łd 185/11; wyrok WSA w Łodzi z dnia 15.02.2011 r., sygn. akt I SA/Łd 1195/10).

W **art. 14b** dodano § 5a, w którym uregulowano sytuację gdy występuje zbieżność wniosku o interpretację indywidualną z treścią aktualnej interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym. Zaproponowano aby zaistnienie takiej sytuacji skutkowało otrzymaniem przez wnioskodawcę potwierdzenia o możliwości zastosowania się do interpretacji ogólnej, bez konieczności wydawania interpretacji indywidualnej. Nie ma bowiem racjonalnych przesłanek, aby powielać treść interpretacji ogólnej w kolejnych aktach tym bardziej, iż każdy ma możliwość zastosowania się do interpretacji ogólnej, a tym samym do powoływania się na wynikającą z tego tytułu ochronę prawną, której treść oraz zasady są analogiczne, jak przy interpretacji indywidualnej. W sytuacji wskazanej powyżej uzasadnione jest zatem aby wniosek zainteresowanego o wydanie interpretacji indywidualnej załatwiony był poprzez stwierdzenie, iż do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W sprawie tej organ będzie wydawał postanowienie, na które przysługiwało będzie zażalenie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. W postanowieniu organ obowiązany będzie wskazać interpretację ogólną, która znajduje zastosowanie w sprawie z jednoczesnym podaniem miejsca jej publikacji w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. Jednocześnie z tą zmianą zmieniony został odpowiednio art. 14e § 1 poprzez wskazanie, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może w każdym czasie zmienić ww. postanowienie w przypadku, gdy wskazana w postanowieniu interpretacja ogólna zostanie zmieniona albo uchylić je w sytuacji, gdy po wydaniu

postanowienia zostanie stwierdzone, że nie wystąpiła przesłanka uzasadniająca wydanie postanowienia w oparciu o art. 14b § 5a i należało wydać interpretację indywidualną. W takiej sytuacji organ podatkowy będzie uchylał to postanowienie i wydawał interpretację indywidualną.

W art. 14b § 6 zaproponowano w związku z koniecznością kompleksowego uregulowania delegacji dla organów podatkowych w sprawach interpretacji indywidualnych nowe brzmienie tej regulacji. Zmiana ta ma na celu doprecyzowanie oraz uporządkowanie uprawnień organów podatkowych wykonujących w imieniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych zadania związane z wydawaniem interpretacji podatkowych, a także podniesienie efektywności administracji podatkowej w obszarze eliminowania przypadków niejednolitego stosowania prawa podatkowego. Zaproponowano kompleksowe przebudowanie obecnej delegacji przewidzianej w **art. 14b § 6** Ordynacji podatkowej. W tym przepisie wskazano, że minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględniając konieczność zapewnienia jednolitości i prawidłowości interpretacji indywidualnych oraz w celu usprawnienia postępowania interpretacyjnego i zmiany interpretacji może, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do:

- wydawania interpretacji indywidualnych,
 - zmiany, w trybie określonym w art. 14e, interpretacji indywidualnych na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa,
 - stwierdzania wygaśnięcia interpretacji indywidualnych,
 - wydawania postanowień dotyczących poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania w sprawie wydania interpretacji,
 - wydawania postanowień o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna i ich zmiany lub uchylenia,
- w jego imieniu i w ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów.

W art. 14c § 1 dokonano zmiany w związku dążeniem do poprawy dostępności interpretacji indywidualnych publikowanych w Biuletynie Informacji Publicznej. W tym celu nowe brzmienie otrzymał **art. 14c § 1**, w którym wprost zostało wskazane, że interpretacja indywidualna zawierać powinna wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie - zmiana poprawi szybkość zamieszczania interpretacji, zmniejszy ryzyko ujawniania danych osobowych oraz poprawi wydajność systemu wyszukiwania interpretacji, (zamiast dwóch dokumentów publikacji podlegać będzie jeden, treściowo scalony).

Zmiana w **art. 14d** ma charakter doprecyzowujący i związana jest z odesłaniem w art. 14h § 1 do art. 165 § 3b dotyczącym daty wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W związku z tym konieczne jest również dodanie w **art. 14d § 2** precyzującego zachowanie terminu, o którym mowa w § 1, w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zmiany w **art. 14e** służy podniesieniu efektywności zmian nieprawidłowych interpretacji indywidualnych. W związku z tym w **art. 14e § 1** doprecyzowano uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zmiany interpretacji podatkowych poprzez

wprowadzenie jednoznacznej regulacji, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może w każdym czasie, z urzędu:

- zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Proponowane rozwiązanie umożliwi zmianę zaskarżonej do sądu interpretacji indywidualnej do dnia rozpoczęcia w sprawie pierwszej rozprawy przed sądem administracyjnym,
- uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki do odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej (np. z wnioskiem wystąpił podmiot nie będący zainteresowanym w rozumieniu przepisów o interpretacjach indywidualnych lub wniosek nie dotyczył przepisów prawa podatkowego),
- stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, w sytuacji jej niezgodności z aktualną interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym - procedura ta znajdzie zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem opublikowania interpretacji ogólnej,
- uchylić interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a; w takiej sytuacji minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie w drodze postanowienia uchylał wydaną interpretację indywidualną z jednoczesnym stwierdzeniem, że do zdarzenia opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna oraz stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku; na postanowienie, w którym wskazana będzie konkretna interpretacja ogólna mająca zastosowanie w sprawie wraz z miejscem jej publikacji w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów będzie służyło zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego; w zakresie uchylenia interpretacji z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku nie przewiduje się delegacji dla innych organów podatkowych,
- zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 14b § 5a w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu,
- uchylić postanowienie jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w nim interpretacji ogólnej, w takim przypadku po uchyleniu postanowienia wydawana będzie przez organ upoważniony interpretacja indywidualna.

W art. 14e § 2 uregulowano zasadę, w myśl której zmiana interpretacji indywidualnej następuje tylko w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, który został przedstawiony we wniosku, na podstawie którego wydana została zmieniana interpretacja; proponowane rozwiązanie usunie pojawiające się w orzecznictwie wątpliwości w zakresie możliwości uzupełniania stanu faktycznego na etapie zmiany interpretacji indywidualnej, co w istocie zmieniałoby przedmiot sprawy.

W art. 14e § 3 uregulowano formę aktu administracyjnego w sprawie uchylenia interpretacji – w tym przypadku wydawane będzie postanowienie, na które służyło będzie zażalenie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. W przepisie tym uregulowano także, że w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej stojącej w sprzeczności z interpretacją ogólną organ wydawał będzie postanowienie, na które służyło będzie zażalenie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. Analogicznie zmiana postanowienia lub jego uchylenie będzie dokonywane także w formie postanowienia.

W art. 14e § 4 doprecyzowano regulację dotyczącą doręczenia zmiany, uchylenia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiany lub uchylenia postanowienia, o którym mowa w art. 14b §5a poprzez jednoznaczne wskazanie, że doręczanie następuje podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana interpretacja lub postanowienie albo jego następcy prawnemu.

Art. 14e § 5 zawiera regulację w myśl której organ stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej będzie wskazywać w postanowieniu interpretację ogólną, w oparciu o którą stwierdził nieaktualność stanowiska przedstawionego w interpretacji indywidualnej oraz miejsce publikacji tej interpretacji ogólnej w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów. W razie stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji stosować się będzie odpowiednio wszystkie zasady ochrony jak w przypadku zmiany interpretacji.

Zmiana w art. 14f w nowym § 2b reguluje zasady zwrotu opłaty za wniosek - opłata za złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podlegać będzie zwrotowi wyłącznie w przypadkach określonych w tym przepisie: w całości – w przypadku wycofania wniosku o wydanie interpretacji, oraz w części w przypadku jej uiszczenia w kwocie wyższej od należnej; w pozostałych przypadkach opłata nie będzie podlegała zwrotowi. Ponadto uściślono w § 3, że dochód budżetu państwa stanowi opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej.

Zmiana art. 14g § 1 ma charakter uściślający postępowanie w sprawie interpretacji, ma na celu uregulowanie podstawy prawnej do wydania postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. Zmiana polegająca na skreśleniu § 3 jest zmianą systemową związaną z uregulowaniem kompleksowym w art. 14h, w którym znajduje się odesłanie m. in. do rozdziałów 14 i 16 działu IV.

Zmiana w art. 14h ma charakter doprecyzowujący postępowanie w sprawie interpretacji i ma na celu usunięcie wątpliwości interpretacyjnych oraz doprecyzowanie poszczególnych zagadnień wynikających ze zmieniającego się otoczenia prawnego oraz usprawnienie postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnych:

- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 165 § 3b Ordynacji podatkowej określającego datę wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 208 Ordynacji podatkowej co umożliwi umorzenie postępowania interpretacyjnego w przypadku jego bezprzedmiotowości (m. in. w sytuacji śmierci wnioskodawcy, wycofania wniosku),
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 213 ustawy – Ordynacja podatkowa w części dotyczącej uzupełnienia lub sprostowania pouczenia co do skargi do sądu administracyjnego,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 214 Ordynacji podatkowej regulującego kwestię ochrony wnioskodawcy w przypadku błędnego pouczenia,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 215 § 1 Ordynacji podatkowej regulującego kwestię oczywistych omyłek oraz błędów rachunkowych,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania nowego rozdziału 3a (pełnomocnictwa) oraz do rozdziału 7 Działu IV Ordynacji podatkowej regulującego zasady przywrócenia terminu.

W art. 14i § 2 doprecyzowano, że doręczaniu właściwym organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej podlegają oprócz interpretacji indywidualnych, także ich zmiany oraz postanowienia o uchyleniu lub wygaśnięciu, a także postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku znajduje zastosowanie interpretacja ogólna oraz ich zmiany i postanowienia o uchyleniu.

Zmiana w art. 14i § 3 powiązana jest ze zmianą dokonaną w art. 14c § 1 polegającej na wskazaniu, że w interpretacji indywidualnej zamieszczany będzie wyczerpujący opis stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku. W związku z tym

zrezygnowano z publikowania wniosku w BIP - zmiana poprawi szybkość zamieszczania interpretacji, zmniejszy ryzyko ujawniania danych osobowych oraz poprawi wydajność systemu wyszukiwania interpretacji, (zamiast dwóch dokumentów publikacji podlegać będzie jeden, treściowo scalony).

W art. 14i dodano § 4 i § 5, w celu poprawy przejrzystości bazy BIP:

- wskazano, że w BIP zamieszczane będą informacje o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji, dzięki czemu zminimalizowane zostanie ryzyko powoływania się podatników na nieprawidłowe lub nieaktualne interpretacje przepisów prawa podatkowego (zachowując jednak tekst interpretacji wycofanej z obrotu prawnego),
- zamieszczanie w BIP informacji o tym, że interpretacja jest nieprawidłowa, jednakże nie może być zmieniona ze względu na śmierć wnioskodawcy będącego osobą fizyczną albo likwidację lub rozwiązanie wnioskodawcy będącego osobą prawną lub jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, dla których interpretacja ta została wydana, a nie ma następców prawnych. W takim przypadku nie ma możliwości dokonania prawnie skutecznej zmiany interpretacji indywidualnej (brak możliwości doręczenia zmiany), przez co nieracjonalne jest wydawanie interpretacji zmieniającej. Z drugiej jednak strony obiektywne (niezależne od Ministra Finansów) przeszkody w dokonaniu zmiany interpretacji nie mogą uzasadniać utrwalenia nieprawidłowej interpretacji poprzez eksponowanie jej w BIP bez zastrzeżeń o jej nieprawidłowości. Analogiczne rozwiązanie będzie stosowane w przypadku gdy interpretacje z powyższych przyczyn nie będą mogły być uchylone lub nie może być stwierdzone ich wygaśnięcie.

Zmiana w art. 14j w § 2 polega na zharmonizowaniu tego przepisu z nowym brzmieniem art. 14f § 3. Dodanie natomiast § 2a stanowi doprecyzowanie regulacji dotyczącej kompetencji do wydawania w zakresie swojej właściwości interpretacji podatkowych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów i marszałków województwa poprzez wskazanie, iż kompetencje tych organów obejmują również zmianę, uchylenie oraz stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmianę lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 14b § 5a. Zmiana w § 3 ma charakter redakcyjny.

Z uwagi na znaczny stopień zaproponowanych w projekcie zmian, w szczególności związanych z wprowadzeniem procedury wygaśnięcia interpretacji indywidualnej w przypadku jej niezgodności z interpretacją ogólną, czy też uchylenia interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki do odmowy wszczęcia postępowania, konieczne będzie dokonanie odpowiednich zmian w zakresie przepisów regulujących zasadę nieszkodzenia, zachowując jednak istotę obecnego zakresu ochrony. Zmiana w art. 14k § 1 i 3 polega na objęciu zasadą nieszkodzenia przypadku zastosowania się przez wnioskodawcę do interpretacji, w stosunku do której następnie zostanie stwierdzone jej wygaśnięcie. W związku z tym w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji w stosunku do której stwierdzono jej wygaśnięcie lub nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę.

Zmiana w art. 14m § 1 i 2 związana jest ze zmianą w art. 14k § 1 i 3. W przypadku zastosowania się do interpretacji co do której następnie stwierdzono jej wygaśnięcie będzie można zastosować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. W § 2 określono, że zwolnienie to będzie

obejmowało w zależności sposobu rozliczenia podatku okres do końca roku podatkowego (kwartału, miesiąca), w którym stwierdzono wygaśnięcie interpretacji indywidualnej.

Art. 14n § 2 precyzuje sytuację doręczenia zmiany, uchylenia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji lub zmiany postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku doręcza się spółce, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji. W dodanym w **art. 14n § 3** określono, że przepisy art. 14k i 14m stosuje się odpowiednio do zmiany postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zastosowanie znajduje interpretacja ogólna i stwierdzającego bezprzedmiotowość wniosku, o którym mowa w art. 14b § 5a, na podstawie art. 14e § 1 pkt 5 oraz do uchylenia interpretacji indywidualnej na podstawie art. 14e § 1 pkt 4. Analogiczne zasady ochrony będą miały zastosowanie do uchylenia postanowienia, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w nim interpretacji ogólnej.

Po art. 14p dodaje się art. 14r., w którym uregulowano kwestie ochrony z interpretacji indywidualnych w przypadku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W związku z przewidzianym w dalszej części projektu wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zasadnym jest wprowadzenie rozwiązania wyłączającego ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia, w zakresie którego organy podatkowe zastosowały klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie ma uzasadnienia aby podmiot, który unika opodatkowania korzystał z ochrony wynikającej z uzyskanej interpretacji indywidualnej oraz mógł powoływać się na nieograniczone bezpieczeństwo prawne. Z uwagi na skutki ochronne interpretacji podatkowych (zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku) brak proponowanego rozwiązania w zasadniczy sposób ograniczał będzie, a niejednokrotnie wyłączał, stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dlatego też zmiana w przedmiotowym zakresie winna wyłączać ochronę prawną, uregulowaną w art. 14k-14n Ordynacji podatkowej. Proponuje się zatem w **art. 14r** wyłączenie ochrony w przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowiło część sztucznej konstrukcji prawnej stwierdzonej w ostatecznej i prawomocnej decyzji wydanej na podstawie art. 25f.

W nowym **art. 14s § 1- 5** uregulowane zostały zasady występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej przez dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym stanie faktycznym lub mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny) – **art. 14s § 1**.

W obecnym stanie prawnym przepisy regulujące instytucję indywidualnych interpretacji prawa podatkowego przyznają możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji wyłącznie jednemu podmiotowi w jego indywidualnej sprawie. Zasada ta wyklucza możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji przez kilka podmiotów, które są zaangażowane w dane zdarzenie i dla których z danego zdarzenia mogą wynikać skutki podatkowe. Oznacza to, iż każda ze stron danego zdarzenia, w przypadku, gdy chciałaby uzyskać stanowisko organu podatkowego, co do skutków podatkowych wynikających dla niej z danego zdarzenia, musi złożyć odrębny wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, przedstawiając w nim w istocie to samo zdarzenie ale ze swojej perspektywy prawno-

podatkowej. Aktualne rozwiązanie zbędnie i sztucznie generuje większą liczbę wniosków do tego samego zagadnienia, przy czym wobec często występującej różnej właściwości organów wydających interpretacje, związanej z miejscem zamieszkania lub siedzibą podatnika, to samo zagadnienie jest przedmiotem równoległej analizy w różnych organach.

Z uwagi na powyższe proponuje się wprowadzenie nowej regulacji przewidującej, iż składającym wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może być grupa podmiotów (dwóch lub więcej), w przypadku gdy w tym samym zdarzeniu będącym jego przedmiotem, zaangażowanych jest więcej niż jeden podmiot - „wspólny wniosek”, a skutki podatkowe z tego zdarzenia powstają dla zainteresowanych. Przykładem takich sytuacji, w których proponowane rozwiązanie może znaleźć zastosowanie, są zagadnienia dotyczące np. opodatkowania i stawki VAT, obowiązków płatnik-podatnik w podatkach dochodowych, wypłata przez spółkę udziałowcom dochodów z dywidendy oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych, zbycia wspólnego składnika majątku przez małżonków, zagadnienia dotyczące spadkobierców i obdarowanych, nabywców akcji prywatyzowanego przedsiębiorstwa. Wniosek może dotyczyć jednego podatku lub różnych podatków, jeżeli interpretacja przepisów różnych ustaw jest wzajemnie sprzężona np. VAT-PCC, podatek dochodowy – podatek od spadków i darowizn.

Zgodnie z art. 14s § 2 wszyscy zainteresowani wskażą jeden podmiot, który będzie stroną postępowania w sprawie interpretacji, a także jej ewentualnej zmiany, uchylenia lub wygaśnięcia. Wniosek będzie więc wskazywał zainteresowanego-stronę oraz pozostałych zainteresowanych. W celu uzupełnienia braków formalnych wniosku (np. o doprecyzowanie opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem wniosku) organ będzie występował wyłącznie do zainteresowanego wskazanego we wniosku jako strona postępowania i on też będzie udzielał organowi wyjaśnień. Czynności dokonywane w postępowaniu przez innych zainteresowanych (niewskazanych jako strona) będą bezskuteczne. Wspólny wniosek będzie musiał zawierać oświadczenia wszystkich zainteresowanych, że zdarzenie objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie jest przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej. Wniosek taki powinien spełniać wszystkie warunki przewidziane dla wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z tym że wspólny wniosek powinien zawierać wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dla wszystkich zainteresowanych, którzy złożyli wniosek wraz z uzasadnieniem. W przypadku, gdy wniosek nie będzie spełniał warunków formalnych (np. niepełny opis zdarzenia lub nie zostaną dołączone stosowne oświadczenia, wówczas organ będzie wydawał postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia.

Na wspólny wniosek złożony przez kilku wnioskodawców organ, właściwy dla wskazanego zainteresowanego, będzie wydawał jedną interpretację, która będzie doręczana tylko podmiotowi wskazanemu przez wnioskodawców, jako strona postępowania. W interpretacji tej organ będzie dokonywał oceny stanowiska w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dla wszystkich wnioskodawców wraz z uzasadnieniem tej oceny. Ochrona z wydanej interpretacji będzie przysługiwać wszystkim zainteresowanym, którzy wystąpili z wnioskiem i będzie wywoływała skutki od dnia doręczenia interpretacji podmiotowi wskazanemu we wniosku jako strona postępowania. Interpretacja zostanie też przekazana do wiadomości organom podatkowym i organom kontroli skarbowej właściwym dla wszystkich zainteresowanych.

W **art. 14s § 3** - uregulowano, że opłata za wspólny wniosek będzie stanowiła iloczyn kwoty ustalonej na podstawie art. 14f (tzn. tak jak opłatę od „zwykłego” wniosku, tj. 40 zł) razy liczba wnioskodawców składających wspólny wniosek. Przyjęcie takiego rozwiązania uzasadnione jest tym, że w przypadku gdyby każdy z wnioskodawców nie złożył wspólnego wniosku, tylko „zwykły”, wówczas każdy z nich ponosiłby opłatę w wysokości 40 zł.

W **art. 14s § 4** - określone zostało, że w pozostałym zakresie stosowane będą odpowiednio przepisy regulujące wydawanie interpretacji indywidualnych

Prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego na interpretację będzie służyło każdemu z zainteresowanych a nie tylko stronie (art. 32 oraz art. 33 § 1 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). W tym zakresie nastąpi połączenie rozpoznania skarg w jednym postępowaniu.

W **art. 14s § 5** proponuje się również wprowadzenie delegacji umożliwiającej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych określenie, w drodze rozporządzenia, wzoru wspólnego wniosku oraz sposobu uiszczenia opłaty, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

W **art. 14t** przyznano podmiotowi zamawiającemu w rozumieniu ustawy - Prawo zamówień publicznych możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. W przepisie wskazano, że podmiot zamawiający będzie mógł wystąpić z wnioskiem przed przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny. Jednakże do wniosku tego nie będzie miał zastosowania art. 14b § 4 dotyczący składania oświadczenia.

Nowy Rozdział 1b Opinie zabezpieczające

W **art. 13 § 2 pkt 6** oraz **art. 14u – 14ze** uregulowane zostały zasady i tryb wydawania opinii zabezpieczających. Zgodnie z **art. 13 § 2 pkt 6** właściwym w zakresie wydawania opinii zabezpieczającej będzie minister właściwy do spraw finansów publicznych. Stosownie do **art. 14u** minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, opinię dotyczącą unikania opodatkowania w rozumieniu Działu III Rozdziału 1a „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania” w okolicznościach przedstawionych we wniosku, zwaną dalej „opinią zabezpieczającą”. Nowa procedura wydawania opinii w indywidualnych sprawach nie będzie ograniczona tylko do interpretacji przepisów prawa podatkowego ale będzie szeroko ujmowała stosowność klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem tej opinii nie będzie ocena stanowiska wnioskodawcy ale ocena, czy w okolicznościach przedstawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli.

W **art. 14w** wskazane są obligatoryjne (w § 1) oraz dodatkowe (w § 2) elementy wniosku. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać, w szczególności:

- 1) wyczerpujący opis planowanej konstrukcji prawnej wraz, ze wskazaniem podmiotów tworzących lub współtworzących tę konstrukcję z uwzględnieniem powiązań między tymi podmiotami,
- 2) wyczerpujący opis zdarzenia gospodarczego lub zdarzeń gospodarczych, dla zrealizowania których konstrukcja ta jest planowana,
- 3) wskazanie dokonanych już czynności prawnych związanych z planowaną konstrukcją prawną,

- 4) wskazanie istotnych korzyści ekonomicznych i biznesowych uzasadniających przyjętą przez wnioskodawcę konstrukcję prawną,
- 5) własne stanowisko w sprawie istnienia unikania opodatkowania poprzez zastosowanie wskazanych we wniosku planowanych konstrukcji do realizacji opisanych zdarzeń gospodarczych.

Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej może ponadto zawierać w szczególności:

- 1) wskazanie korzyści podatkowych związanych z planowaną konstrukcją prawną,
- 2) załączoną dokumentację, w tym umowy i ich projekty, dotyczące planowanej konstrukcji prawnej.

Obligatoryjnym elementem wniosku o wydanie opinii będzie własne stanowisko wnioskodawcy. Wymóg ten stanowi konsekwencję wprowadzenia instytucji milczącej zgody jako formy załatwienia wniosku.

W art. 14z uregulowane zostały elementy opinii. Opinia zabezpieczająca zawierała będzie wyczerpujący opis przedstawionej we wniosku planowanej konstrukcji prawnej oraz zdarzenia gospodarczego lub zdarzeń gospodarczych, dla zrealizowania których konstrukcja ta jest planowana, a także ocenę czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna spełnia albo nie spełnia przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wraz z uzasadnieniem prawnym oraz pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 14za - ze względu na skomplikowany charakter spraw proponuje się, aby opinie w przedmiotowym zakresie były wydawane bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do tego terminu nie będzie wliczało się terminów i okresów, o których mowa w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej (art. 14za § 1). Przekroczenie tego terminu skutkowało będzie przyjęciem fikcji pozytywnego załatwienia wniosku, czyli tzw. „milczącą opinią”. Zatem niewydanie opinii zabezpieczającej w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku w tej sprawie powodowało będzie, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął ten termin, została wydana opinia stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie (art. 14za § 2).

Art. 14zb - w przeciwieństwie do interpretacji podatkowych opinie zabezpieczające będą podlegały zmianie z urzędu przez organ podatkowy wyłącznie w przypadku, gdy taka opinia będzie stała w sprzeczności z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub Trybunału Konstytucyjnego (§ 1). Urzędowa zmiana opinii znajdzie zastosowanie także do „milczących” opinii (§ 2), co podyktowane jest koniecznością ochrony interesów osób trzecich. Procedura zmiany „milczącej” opinii zabezpieczającej będzie oparta na przesłance nieprawidłowości przedstawionego w niej stanowiska i wzorowana będzie na treści art. 14e Ordynacji podatkowej. Kompetencje do zmiany opinii zabezpieczających oraz „milczących” opinii zabezpieczających, wszczynanej wyłącznie z urzędu, posiadał będzie jedynie minister właściwy do spraw finansów publicznych. Zmiana opinii skutkowałą będzie wygaśnięciem przysługującej z tego tytułu ochrony. W aspekcie ochrony zmiana „milczącej” opinii zabezpieczającej wywoła skutki ex nunc. Oznacza to, iż wnioskodawca będzie się mógł na nią powoływać wyłącznie w odniesieniu do zdarzeń, które miały miejsce do dnia zmiany opinii.

Art. 14zc - Istota zagadnienia wymagającego rozstrzygnięcia w opinii zabezpieczającej będzie podobnie jak w przypadku metod ustalania ceny transakcyjnej leży w zakresie ekonomii i prawa. Przebieg procedury wydawania opinii zabezpieczającej także będzie zbliżony do obecnej procedury porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych. Dlatego też, w zakresie wysokości opłaty od wniosku za wydanie opinii zabezpieczającej wzorcem powinny

być rozwiązania obecnego art. 20m Ordynacji podatkowej dotyczącego opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej. Uwzględniając specyfikę nowej procedury, jej większą pracochłonność i stopień skomplikowania rozstrzyganych zagadnień proponuje się aby opłata za wniosek wynosiła 15.000 zł, a jeżeli planowane czynności prawne mają być dokonywane z podmiotami będącymi nierezydentami albo kontrolowanymi bądź zarządzanymi przez nierezydentów, proponuje się aby opłata wynosiła 30.000 zł. Na zróżnicowanie stawki opłaty wpływ ma rodzaj transakcji: transgraniczny lub krajowy, a nie status wnioskodawcy. Zauważyć należy, że wysokość opłaty za opinie zabezpieczające będzie znacząco niższa od opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej (wysokość opłaty od wniosku w sprawie porozumienia dotyczącego ustalenia cen transakcyjnych wynosi od 50 tys. do 200 tys. zł). Zasady uiszczania opłaty oraz jej zwrotu uregulowane zostały w art. 14zc § 2 - § 5. Stosownie do tych przepisów opłata będzie wnoszona w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnej opłaty będzie występował w przypadku, gdy opłata zostanie wniesiona w wysokości wyższej od należnej – wówczas zwracana będzie nadwyżka w terminie 7 dnia od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej. W przypadku zaś gdy wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej zostanie wycofany wówczas zwrotowi podlegać będzie tylko połowa wniesionej opłaty – rozwiązanie to ma zapobiegać angażowaniu organów podatkowych w skomplikowaną i pracochłonną procedurę w sytuacjach, w których podatnicy będą występować z wnioskami wydanie opinii w celu rozpoznania ewentualnego stanowiska administracji podatkowej, a następnie przed wydaniem opinii wycofywać wniosek. Opłata za wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej będzie stanowiła dochód budżetu państwa. Zgodnie z art. 14ze w sprawach opinii zabezpieczających stosuje się art. 169 § 1 – 2 i § 4 Ordynacji podatkowej.

Art. 14zd - analogiczny, jak w przypadku interpretacji podatkowych, będzie natomiast zakres ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się wnioskodawcy do uzyskanej opinii. Zastosowanie się wnioskodawcy do wydanej przez organ opinii stwierdzającej, że przedstawiona we wniosku konstrukcja prawna nie stanowi przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie dawało prawo do powoływania się na ogólną zasadę nieszkodzenia, a także zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, odsetek. W zakresie związanym z zastosowaniem się do opinii nie będzie wszczynano postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowania wszczęte w tych sprawach będą podlegały umorzeniu.

Art.14ze - w postępowaniu dotyczącym wydania opinii w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania znajdą odpowiednie zastosowanie przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego (praworządności, zaufania do organów podatkowych, prawdy obiektywnej, czynnego udziału strony, szybkości i prostoty postępowania) a także inne przepisy regulujące postępowanie podatkowe, w szczególności: dotyczące pełnomocnictw, doręczeń, obliczania terminów oraz wskazane przepisy procedury wydawania interpretacji indywidualnych.

W zakresie procedury wydawania opinii zabezpieczającej, inaczej niż to jest w przypadku wydawania interpretacji indywidualnych, w razie istnienia wątpliwości dotyczących wniosku lub załączonych dokumentów, organ uprawniony będzie mógł zwrócić się o ich wyjaśnienie lub przedłożenie dokumentów uzupełniających. W celu wyjaśnienia wątpliwości organ właściwy w sprawie może zorganizować z wnioskodawcą spotkanie, którego przebieg będzie utrwalony. Procedura wydawania opinii zabezpieczającej będzie więc zawierała elementy obecnie obowiązujących procedur interpretacyjnych tj. procedury zawierania porozumień w

zakresie stosowania cen transferowych (interpretacje sensu largo) oraz procedury wydawania interpretacji indywidualnych prawa podatkowego.

Na opinię zabezpieczającą zainteresowanemu będzie przysługiwała skarga do sądu administracyjnego, skoro samo zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach wymiarowych też będzie przedmiotem kognicji sądów administracyjnych. W tym zakresie konieczna jest odpowiednia zmiana ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (**art. 6** ustawy).

Rozdział 2

Właściwość organów podatkowych

W **art. 17b § 1** Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzenie zasady, że organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika (płatnika, inkasenta), przejętych przez następcę prawnego jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego. Organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego będzie więc właściwy do wszczęcia kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego za okres przed zdarzeniem skutkującym sukcesją podatkową. Za przyjęciem takiego rozwiązania przemawia fakt, iż następca prawny posiada dokumentację dotyczącą działalności podmiotu przejmowanego. Takie rozwiązanie usprawni proces ewentualnej weryfikacji rozliczeń poprzednika w ramach procedur przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej.

Powyższa zasada nie będzie dotyczyć spadkobierców, będących następcami prawnymi. W tym zakresie właściwym pozostanie organ właściwy według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy (**art. 17b § 2** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się wprowadzenie w nowym **art. 18a § 2** Ordynacji podatkowej fakultatywnego upoważnienia dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, przypadków w których, w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym będzie organ inny niż wymieniony w aktualnym **art. 18a** Ordynacji podatkowej, uwzględniając w szczególności przypadki zmiany miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika. Obecnie ta kwestia budzi wątpliwości ponieważ w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. Nr 165, poz. 1371, z późn. zm.) regulowana jest jedynie zmiana miejsca zamieszkania lub siedziby w trakcie roku podatkowego.

Proponuje się doprecyzowanie w **art. 18b § 1** Ordynacji podatkowej, że przepis ten stosuje się do wszystkich spraw związanych z zobowiązaniem podatkowym, którego dotyczy postępowanie „wymiarowe” lub kontrola. Powyższe rozwiązanie oznaczać będzie skupienie w jednym organie wszystkich rodzajowo spraw jednego podatnika dotyczących danego zobowiązania podatkowego. Obecnie ta kwestia budzi wątpliwości, czy chodzi o utrwalenie właściwości tylko w jednej sprawie, która jest przedmiotem kontroli lub postępowania podatkowego (ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania), czy we wszystkich sprawach powiązanych. Utrwalenie właściwości dotyczy postępowań podatkowych wszczynanych z urzędu.

Przepis **art. 18b** ustawy – Ordynacja podatkowa powoduje wątpliwości interpretacyjne w zakresie ustalenia właściwości organu podatkowego w sytuacji, gdy zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej następuje po zakończeniu kontroli, a przed wszczęciem

postępowania. Proponuje się usunięcie wątpliwości poprzez jednoznaczne określenie w **art. 18b § 2** Ordynacji podatkowej, że jeżeli zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło po zakończeniu kontroli podatkowej, właściwym miejscowo w sprawie, której ta kontrola dotyczy, pozostaje organ właściwy w dniu wszczęcia kontroli podatkowej. Pragmatyka i ekonomika postępowania wymaga, aby organ dokonujący merytorycznej oceny sprawy w protokole kontroli pozostał organem właściwym miejscowo w sprawie wszczęcia postępowania podatkowego, niezależnie od tego czy zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło w toku kontroli czy po jej zakończeniu.

Rozwiązania proponowane w **art. 18b § 1 i 2** Ordynacji podatkowej powinny mieć odpowiednie zastosowanie w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości oraz w sprawach, o których mowa w **art. 21 § 3a**, **art. 24**, **art. 30** Ordynacji podatkowej i w sprawach orzekania odpowiedzialności osób trzecich (**art. 18b § 3** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się wprowadzić nowy szczególny tryb wyznaczania właściwości organu podatkowego pierwszej instancji do prowadzenia konkretnych postępowań lub kontroli. Minister Finansów będzie mógł wyznaczyć odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego naczelnika urzędu celnego, dyrektora izby skarbowej albo dyrektora izby celnej jako właściwego do kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawach dotyczących podmiotów pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów. Wyznaczenie organu do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych nastąpi, jeżeli spełniona jest przesłanka i cel zastosowania tej instytucji.

Przesłankami wyznaczenia jednego organu są:

- uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub
- zabezpieczenie dowodów jego popełnienia.

Każda z tych przesłanek ma charakter rozłączny, co oznacza, że zaistnienie jednej z nich daje podstawę do wyznaczenia organu. Z kolei celem wyznaczenia jednego organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych jest przyczynienie się do usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych w sprawach dotyczących podmiotów pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów (**art. 18c § 1** Ordynacji podatkowej). Ukierunkowanie na osiągnięcie tego celu jest warunkiem koniecznym do zastosowania instytucji wyznaczenia organu. Wyznaczonym organem podatkowym będzie organ właściwy przynajmniej dla jednego z podatników uczestniczących w transakcji (**art. 18c § 3** Ordynacji podatkowej). Organ ten zamiast, prowadzić sprawę tego jednego podatnika, poprowadzi sprawę wszystkich uczestników transakcji. Projektowana zmiana ma służyć podniesieniu efektywności postępowań podatkowych (kontroli). Nowe przepisy przykładowo znajdą zastosowanie w złożonych sprawach, gdy wystąpi potrzeba skorzystania z wiedzy i doświadczenia pracowników konkretnego organu podatkowego, szczególnie w obszarze zorganizowanej przestępczości, przestępstw „karuzelowych” i firmactwa. Dodać należy, że nie nastąpi tu połączenie wielu postępowań w jedno, ale jeden organ będzie właściwy do prowadzeniu wielu postępowań, w tym wobec podmiotów pozostających poza jego standardową właściwością miejscową. Uprawnienie to będzie przysługiwać Ministrowi Finansów w odniesieniu do naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celnych, dyrektorów izb skarbowych i dyrektorów izb celnych na terenie całego kraju, z wyjątkiem sytuacji, gdy właściwy do wyznaczenia będzie dyrektor izby skarbowej lub dyrektor izby celnej. Na podstawie **art. 18c § 2** Ordynacji podatkowej analogiczne uprawnienie jak Ministrowi Finansów będzie przysługiwać również dyrektorom izb skarbowych lub dyrektorom izb celnych w odniesieniu do nadzorowanych przez nich naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celnych. Gdy sprawy będą dotyczyły podmiotów pozostających w zakresie właściwości

miejscowej naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celnych nadzorowanych przez dyrektora izby skarbowej lub celnej, wyznaczenia dokona ten dyrektor. Wyznaczenie może obejmować także przekazanie toczących się kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej oraz w postępowaniu podatkowym przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy (**art. 18c § 4** Ordynacji podatkowej). Wyznaczenie właściwego miejscowo organu podatkowego pierwszej instancji następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia określającego podmiot, dla którego został wyznaczony organ podatkowy oraz zakres spraw tego podmiotu objętych właściwością wyznaczonego organu (**art. 18c § 5** Ordynacji podatkowej). Postanowienie doręcza się podmiotowi dla którego wyznaczono właściwy organ podatkowy oraz zainteresowanym organom (**art. 18c § 6** Ordynacji podatkowej). Wezwany przez organ wyznaczony będzie obowiązany do osobistego stawiennictwa także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa (**art. 156 § 4** Ordynacji podatkowej). Wprowadzenie wymogu osobistego stawienia się podatnika na wezwanie organu podatkowego ma przyczynić się do pełniejszego wyjaśnienia sprawy podatkowej i jest związane ze zmianami we właściwości. Należy podkreślić, że organ podatkowy wzywa do osobistego stawiennictwa tylko, jeśli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego. Koszty stawiennictwa będą zaliczane do kosztów postępowania i zwracane według zasad określonych w **art. 265 § 1 pkt 1** Ordynacji podatkowej, co wynika z nowego **pkt 2a**.

Z uwagi na znaczny stopień skomplikowania spraw oraz częste istnienie w sztucznych konstrukcjach prawnych elementów transgranicznych zasadne jest ustanowienie kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (**art. 13 § 2 pkt 7** Ordynacji podatkowej). Zapewni to koncentrację wiedzy w zakresie stosowania klauzuli, zmniejszy koszty szkoleń oraz zagwarantuje ujednolicenie polityki w zakresie stosowania klauzuli.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego lub postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej, jeżeli istnieje możliwość zastosowania klauzuli. Czynności podjęte w postępowaniu przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy (**art. 18d § 1** Ordynacji podatkowej). Przejęcie toczącego się postępowania następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia, które doręcza się stronie oraz właściwemu uprzednio w sprawie organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej (**art. 18d § 3** Ordynacji podatkowej). W postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego lub o przejęciu postępowania zostanie wyznaczony zakres spraw objętych właściwością ministra właściwego do spraw finansów publicznych (**art. 18d § 2** Ordynacji podatkowej). Uprawnienia będą dotyczyć każdej sprawy, w zakresie pozostającym we właściwości rzeczowej organów podległych Ministrowi Finansów. Wezwany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w toku postępowania w sprawie stosowania art. 25f Ordynacji podatkowej będzie obowiązany do osobistego stawiennictwa także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Koszty stawiennictwa będą zaliczane do kosztów postępowania i zwracane według zasad określonych w **art. 265 § 1 pkt 1** Ordynacji podatkowej, co wynika z nowego **pkt 2a**.

Zakres przedmiotowy dostępu organów podatkowych do danych chronionych tajemnicą bankową pozostaje bez zmian. W obecnym stanie prawnym zakres informacji, jakie mogą być udostępniane organom podatkowym w trybie art. 182-185 Ordynacji podatkowej jest znacznie węższy od zakresu informacji jakie mogą uzyskać od banków i innych instytucji finansowych organy kontroli skarbowej. Ograniczenia przedmiotowe w zakresie pozyskiwania informacji od banków i innych instytucji finansowych przez organy podatkowe nie powinny

uniemożliwiać wyjaśnienia sprawy podatkowej. Nie można akceptować sytuacji, w której postępowanie w tej samej sprawie wszczęte przez organ podatkowy zostałoby umorzone z uwagi na wskazane ograniczenia dowodowe a postępowanie wszczęte przez organ kontroli skarbowej zostałoby zakończone decyzją merytoryczną z uwagi na szersze środki dowodowe. Zachowując zróżnicowanie w uprawnieniach organów, proponuje się stworzenie procedury przejścia postępowania podatkowego organu podatkowego pierwszej instancji do dalszego prowadzenia przez organ kontroli skarbowej po uprzednim wyrażeniu zgody organu kontroli skarbowej. Przejęcie nastąpi pod warunkiem, że informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej nie pozwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy (**art. 18e § 1** Ordynacji podatkowej). Podstawą przejścia sprawy będzie niezaskarżalne postanowienie naczelnika urzędu skarbowego prowadzącego postępowanie podatkowe. Postanowienie będzie zawierać w szczególności:

- 1) wskazanie postępowania podatkowego, którego przejście dotyczy,
- 2) uzasadnienie, że informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej nie pozwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy, ze wskazaniem okoliczności wymagających wyjaśnienia,
- 3) wskazanie organu kontroli skarbowej właściwego na dzień wszczęcia przejmowanego postępowania podatkowego (**art. 18e § 2** Ordynacji podatkowej).

Czynności podjęte we wszczętym postępowaniu podatkowym przez dotychczasowy organ podatkowy pozostaną w mocy. Postanowienie o przekazaniu sprawy zostanie doręczone podmiotowi, którego dotyczy postępowanie, właściwemu organowi kontroli skarbowej oraz dyrektorowi izby skarbowej nadzorującemu naczelnika urzędu skarbowego lub dyrektorowi izby celnej nadzorującemu naczelnika urzędu celnego (**art. 18e § 3-4** Ordynacji podatkowej). Na postanowienie nie będzie służyć zażalenie, co wynika z zasad ogólnych.

DZIAŁ IIa

Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych

Obecne brzmienie przepisów **art. 20a** oraz **art. 20b § 1** Ordynacji podatkowej precyzuje wąski zakres podmiotów, które mogą być objęte decyzją w sprawie porozumienia. Ponadto, praktyka obrotu gospodarczego wskazuje, iż stosunki między podmiotami powiązanymi skutkują bardzo złożonymi warunkami, na które składa się więcej niż jeden rodzaj transakcji w rozumieniu obecnego przepisu **art. 20i § 3 pkt 3** Ordynacji podatkowej. Zmiana zmierza również do usunięcia wątpliwości interpretacyjnych dotyczących liczby podmiotów, których dotyczy APA oraz znosi ograniczenia w odniesieniu do przedmiotu i rodzaju porozumienia. Zgodnie ze wskazówkami zawartymi w pkt 8.3. Wytycznych OECD (wersja z lipca 2010 r.), przez umowy o podziale kosztów należy rozumieć warunki ramowe, uzgodnione między przedsiębiorstwami, które pozwalają dzielić koszty i ryzyko związane z rozwojem, produkcją lub nabywaniem aktywów, usług albo praw oraz ustalać charakter i zakres korzyści każdego uczestnika porozumienia w takich aktywach, usługach lub prawach. Argumentem za rozszerzeniem zakresu APA o umowy o podziale kosztów są zakończone prace grupy roboczej przy Komisji Europejskiej, prowadzone we współpracy z przedstawicielami sektora prywatnego w ramach Wspólnego Forum ds. Cen Transferowych (JTPF), w ramach których opracowano raport zawierający wytyczne i dobre praktyki w zakresie porozumień tego typu.

Proponuje się zmianę dotyczącą zakresu rozstrzygnięcia przy jednoczesnej rezygnacji z uszczegółowienia obligatoryjnych elementów decyzji. Zmiana odnosi się również do ujednolicenia siatki pojęciowej z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych (updof) i ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (updop), w zakresie przepisów

odnoszących się do podmiotów powiązanych. Wprowadzić również należy pojęcie „warunki” zastosowane w art. 11 updog i art. 25 updog, które Minister Finansów powinien uwzględnić w zakresie rozstrzygnięcia o prawidłowości wyboru metody lub o prawidłowości alokacji kosztów i ryzyk ustalonych w umowie o podziale kosztów. Pojęcie „warunków” zostało zdefiniowane w Wytycznych OECD (wersja z lipca 2010 r.), w szczególności w rozdziale I tych wytycznych. Zastosowanie zasady ceny rynkowej odnosi się do warunków (stanu faktycznego zaistniałego pomiędzy podmiotami powiązanymi) ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi i porównania ich z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

Proponowana zmiana pozwala na wskazanie w zawiadomieniu przeszkód wyłącznie co do sposobu stosowania wybranej przez wnioskodawcę metody, bez konieczności wypowiadania się co do prawidłowości wyboru metody, podczas gdy obecnie **art. 20h** wskazuje na przeszkody, które nie pozwalają na zaakceptowanie zarówno metody, jak i sposobu jej stosowania. Ponadto likwidacja obowiązku organu zaproponowania innej metody ustalania ceny transakcyjnej zapewni wnioskodawcy możliwość wyboru metody ustalenia ceny transakcyjnej. Sytuacje, w których organ podatkowy ma wątpliwości co do sposobu zastosowania metod występują częściej niż wątpliwości organu podatkowego co do wyboru metody.

Wnioskodawcy uzyskując uzasadnienie faktyczne i prawne zawarte w zawiadomieniu o istnieniu przeszkód, czasami rezygnują z kontynuowania procesu zawierania porozumienia, wycofując wniosek i uzyskując na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej decyzję o umorzeniu postępowania. Decyzja umarzająca postępowanie doręczana jest wyłącznie stronie. Uzasadnienie w tej decyzji dotyczy wyłącznie bezprzedmiotowości postępowania. Obecnie obowiązujące przepisy nie dają podstawy prawnej do wskazania w uzasadnieniu decyzji umarzającej przeszkód, o których organ właściwy w sprawie porozumienia zawiadomił stronę, a które były prawdopodobnie przyczyną wycofania wniosku. Proponuje się zatem uzupełnienie omawianej regulacji **art. 20h** Ordynacji podatkowej poprzez wskazanie, iż w przypadku wycofania wniosku po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa § 2, w decyzji umarzającej postępowanie w sprawie porozumienia wskazuje się przeszkody zawarcia porozumienia podane w tym zawiadomieniu. Decyzja umarzająca podlegać będzie też przekazaniu do właściwych organów podatkowych. Zmiana będzie dawała prawo wyłącznie do przekazania decyzji umarzającej do właściwych organów podatkowych. Zatem żadne dokumenty źródłowe przedstawione przez wnioskodawcę nie zostaną przekazane do innych organów podatkowych czy skarbowych.

Treść przepisu art. 20i § 5 Ordynacji podatkowej budzi wątpliwości w zakresie interpretacji pojęcia „kryterium”. Ponadto, treść obecnych przepisów nie jest adekwatna do rzeczywistości gospodarczej, bowiem niektóre elementy decyzji wymienione w art. 20i § 3 pkt 1-6 Ordynacji podatkowej są zmienne i powinny być aktualizowane. Należy zauważyć, iż zgodnie z Wytycznymi OECD dane finansowe z analiz porównawczych powinny być aktualne, zatem wnioskodawca powinien przed złożeniem wniosku o przedłużenie terminu obowiązywania decyzji sporządzić nową analizę porównawczą. Wyniki analiz przeprowadzanych w różnych latach mogą wpłynąć na zmianę marży w stosunku do marży ustalonej w porozumieniu. Proponuje się uchylene przepisów o przedłużeniu terminu obowiązywania decyzji i wprowadzenie nowej instytucji odnowienia decyzji w sprawie porozumienia. Założeniem wprowadzenia nowej instytucji odnowienia decyzji jest stworzenie możliwości aktualizacji niektórych elementów porozumienia, pod warunkiem, iż nie stanowią one istotnej zmiany warunków oraz wynikają ze zmienności otoczenia gospodarczego. Jednocześnie, wprowadza

się nowy przepis zapewniający ciągłość obowiązywania decyzji pierwotnej i następującej po niej decyzji odnawiającej (**art. 20i § 5-7** Ordynacji podatkowej).

W obecnym stanie prawnym, okres którego decyzja dotyczy może rozpoczynać się od dnia doręczenia decyzji. W odróżnieniu od ustawodawstwa innych krajów APA nie obejmuje okresu przeszłego. Dotychczasowe przepisy powodują rozbieżności w terminie obowiązywania porozumienia dwustronnego i wielostronnego zawartego z właściwą władzą innego państwa. W innych krajach porozumienie obowiązuje z reguły od momentu złożenia wniosku (tzw. rollback). Rozszerzenie zakresu porozumienia na okres od momentu złożenia wniosku ma charakter fakultatywny, co oznacza, iż wystąpi wyłącznie na wniosek złożony przez podmiot krajowy.

Proponowane zmiany skutkują funkcjonowaniem 3 typów wniosków:

- wniosku o zawarcie porozumienia,
- nowego wniosku o zawarcie porozumienia o podziale kosztów,
- nowego wniosku o odnowienie decyzji w sprawie porozumienia.

Niezbędne elementy tych wniosków zostaną określone w akcie wykonawczym. Proponuje się rezygnację z określenia obligatoryjnych elementów decyzji w **art. 20i § 3** Ordynacji podatkowej i określenie w akcie wykonawczym warunków, które organ powinien wziąć pod uwagę przy wydawaniu decyzji. Jednocześnie warunki te będą podlegały analizie w przypadku odnowienia decyzji.

DZIAŁ III
Zobowiązania podatkowe
Rozdział 1
Powstanie zobowiązania podatkowego

Proponuje się uszczegółowienie przepisów **art. 21 § 3** Ordynacji podatkowej pozwalających organowi podatkowemu na wydanie decyzji określającej w sytuacji, gdy niewykazano powstałego zobowiązania podatkowego. Dotychczas sytuacje określone w art. 99 ust. 12 i art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług nie są uregulowane w art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej. Aktualne przepisy art. 99 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 21 § 3 i 3a ustawy – Ordynacja podatkowa nie regulują jednoznacznie kwestii wydania przez organ podatkowy decyzji określającej nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, jeśli podatnik nie złożył deklaracji oraz nie wskazują, że określenie nadwyżki powinno być powiązane z możliwością odliczenia jej w następnych okresach rozliczeniowych. Ponadto art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej powinien umożliwiać określenie kwoty podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia. Przepisy prawa podatkowego powinny umożliwiać organom podatkowym określanie prawidłowej wysokości każdego „wyniku podatkowego” w podatku od towarów i usług. Powyższa zmiana została zawarta w **art. 21 § 3a** Ordynacji podatkowej. Ponadto wymaga jednoznacznego uregulowania w **art. 21 § 4** Ordynacji podatkowej szczególna sytuacja, w której decyzja określająca ma być wydana w stosunku do podmiotu innego niż podatnik. Chodzi o sytuację, która jest uregulowana w art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, gdy do zapłaty podatku jest obowiązana wystawiająca fakturę osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna, w której wykaże kwotę podatku.

Przepis art. 21b Ordynacji podatkowej nie przewiduje wydania decyzji określającej przychód. Brak jest także podstawy prawnej do merytorycznego orzekania w przypadku stwierdzenia w toku prowadzonego postępowania, że podatnik nie złożył deklaracji, a

osiągnął dochód, który po zastosowaniu ulg i odliczeń, nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego albo osiągnął przychód. Przepis **art. 21b** wymaga rozszerzenia kompetencji organów podatkowych do orzekania w powyższym zakresie przez wprowadzenie ogólnej regulacji umożliwiającej wydanie decyzji w sprawie określenia dochodu lub przychodu w każdym przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania podatkowego, że podatnik osiągnął dochód lub przychód w wysokości niepodlegającej opodatkowaniu. Powyższe rozwiązanie pozwoli na określenie w decyzji dochodu lub przychodu. Obecnie w takich sytuacjach organy podatkowe umarzają postępowania podatkowe na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, pomimo dokonania przez podatnika błędnego rozliczenia. Zakończenie postępowania podatkowego, wydaniem decyzji określającej wysokość dochodu, jest wyrazem nie tylko realizacji zasad ogólnych postępowania podatkowego, ale ma też znaczenie dla określenia zobowiązania podatkowego podatnika w innych okresach rozliczeniowych. Najlepiej obrazuje to przykład „straty podatkowej”. Zgodnie z art. 9 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, o wysokość straty ze źródła przychodów (czyli nadwyżka kosztów uzyskania nad sumą przychodów), poniesionej w roku podatkowym, można obniżyć dochód uzyskany z tego źródła w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty tej straty. Zatem w przypadku, gdy organ podatkowy w postępowaniu podatkowym stwierdziłby, że w danym roku podatkowym podatnik w ogóle nie poniósł straty, ale nie mógłby o tym orzec w decyzji na podstawie art. 24 Ordynacji podatkowej (brak straty), ani w decyzji na podstawie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej (brak zobowiązania podatkowego), podatnik miałby prawo odliczać wykazaną przez siebie w zeznaniu rocznym stratę w kolejnych latach, pomimo ustaleń organu podatkowego co do jej braku.

Treść przepisów art. 23 § 1 pkt 1 i § 2 Ordynacji podatkowej może sugerować, że brak ksiąg podatkowych bezwzględnie obliguje do szacowania podstawy opodatkowania nawet gdy istnieją dowody pozwalające na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania. Pragmatyka postępowania uzasadnia jednak wykorzystanie znajdujących się w posiadaniu organu podatkowego dowodów pozwalających na określenie rzeczywistej podstawy opodatkowania bez korzystania z wyjątkowej instytucji szacowania. W celu usunięcia powyższych wątpliwości zasadne jest doprecyzowanie **art. 23 § 2** Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby wynikało z niego, że należy odstąpić od szacowania podstawy opodatkowania mimo braku ksiąg podatkowych, jeśli istnieją dowody pozwalające na określenie tej podstawy (nowy pkt 1). Podkreśla to szczególny i wyjątkowy charakter instytucji szacowania podstawy opodatkowania i ma oparcie w orzecznictwie sądowym.

Przepis art. 23 § 4 Ordynacji podatkowej preferuje metody szacowania wymienione w tej ustawie. Zastosowanie metody szacowania spoza ustawowego katalogu wymaga nie tylko uzasadnienia zastosowania tej metody lecz także uzasadnienia przyczyn niezastosowania metod wymienionych w Ordynacji podatkowej. To rozwiązanie powoduje nadmierne przedłużanie postępowań podatkowych, w których dochodzi do oszacowania podstawy opodatkowania. Powodem przedłużania postępowania nie jest uzasadnianie metody zastosowanej w wydanej decyzji ale przede wszystkim uzasadnienie powodów nie zastosowania innych, licznych metod. Uzasadnienie wyboru metody i uzasadnienie odrzucenia innych metod wymaga specjalistycznej wiedzy z kilku dziedzin np. ekonomika przedsiębiorstwa, zarządzanie, technologia produkcji. Stąd należy umożliwić organom podatkowym w szerszym zakresie niż w aktualnym stanie prawnym korzystanie z metod szacowania podstawy opodatkowania niewymienionych w **art. 23 § 3** ustawy – Ordynacja podatkowa (dodanie „w szczególności” w zdaniu wstępnym). Wymaga to rezygnacji z

pierwszeństwa metod wymienionych w art. 23 § 3 Ordynacji podatkowej, co wiąże się z uchyleniem art. 23 § 4 tej ustawy. Potrzeba proponowanych zmian wiąże się z różnorodnością stanów faktycznych. Zaakcentowania wymaga, że na wybór optymalnej metody szacowania podstawy opodatkowania wpływają realia konkretnej sprawy, w tym posiadane dane wynikające z ksiąg i inne dowody. Konieczność uzasadnienia wyboru metody szacowania pozostaje tak jak dotychczas elementem każdej decyzji podatkowej, w której dokonano szacunku.

Nowy Rozdział 1a *Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania*

1. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do ustawy – Ordynacja podatkowa od dnia 1 stycznia 2003 r.:

„Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominię skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych.”

Trybunał Konstytucyjny (wyrok z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03), orzekł, że art. 24b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. TK stwierdził, że zawarta w art. 24b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa klauzula generalna dotycząca obejścia prawa podatkowego nie spełnia konstytucyjnych standardów przyzwoitej legislacji, a w konsekwencji narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) i nie realizuje wymogu należytego ustalenia ustawowo określonych elementów zobowiązań podatkowych (art. 217 Konstytucji). Trybunał Konstytucyjny stwierdził jednak: „(...) iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych - z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa - zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”.

Treść wyroku Trybunału Konstytucyjnego oraz analiza orzecznictwa sądów administracyjnych nie daje żadnych przesłanek do przypuszczenia, że w Polsce może rozwinąć się orzecznictwo w zakresie unikania opodatkowania bez normatywnej reakcji ustawodawcy.

2. Negatywne zjawisko „unikania opodatkowania” istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych i nadmiernie zawiłych konstrukcji prawnych, które przykładowo dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy aby wytworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń czy też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Celem unikania opodatkowania jest nadużywanie preferencji podatkowych, nadużywanie umów międzynarodowych, wykorzystywanie „rajów podatkowych” i uzyskanie przez to korzyści finansowej. Normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu z tych krajów, w tym takich które mają zbliżone do polskiego systemu prawne. Generalnie istnienie i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i

doktrynę. Państwa mające normatywne regulacje klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to: Austria, Niemcy (nowe brzmienie od 2008r.), Francja (istotna modyfikacja w 2008r.), Portugalia, Szwecja (od 1980r., uchylono klauzulę w 1993r. ale już w 1995 r. wprowadzono ją ponownie, ze względu na jej istotną funkcję prewencyjną), Szwajcaria (w różniących się między sobą regulacjach kantonalnych), Słowacja, Słowenia, Węgry (od 2003r.), Turcja (1980r.), Kanada (od 1988r., z istotną modyfikacją w 2008r.), Brazylia (2001r.), Irlandia (od 1989r.), Australia (od 1936r.), Włochy (od 1997r.), Nowa Zelandia (1976r.), RPA (2006r.) Singapur, Tajwan (2009r.), Hong Kong, Chiny (od 2008r.), Belgia (istotna modyfikacja w 2012r.), Kolumbia (od 2013r.) Wprowadzenie klauzuli zazwyczaj było początkowo uznawane za zamach na swobodę kształtowania umów i prawa podatnika (podobnie jak w Polsce w latach 2002-2003), jednak po ukształtowaniu się doktryny, orzecznictwa i praktyki te obawy zanikały. W Wielkiej Brytanii klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania weszła w życie w połowie 2013 r., a w Indiach klauzula wejdzie w życie w 2016 r. W Holandii, Norwegii, Japonii, Korei Południowej nie ma klasycznej klauzuli ale jest rozwinięte orzecznictwo sądowe dotyczące ekonomicznej treści transakcji. W Stanach Zjednoczonych stosuje się sądową doktrynę „gospodarczej treści” czynności prawnych. Należy dostrzec, że w ostatnich latach w wielu państwach zapobiegając agresywnemu planowaniu podatkowemu i unikaniu opodatkowania zmodyfikowano klauzule w celu zwiększenia ich efektywności. Tylko w Polsce wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostało zdyskwalifikowane przez Trybunał Konstytucyjny, mimo że badana przez Trybunał Konstytucyjny klauzula była porównywalna z klauzulami obowiązującymi i wprowadzanymi obecnie w innych państwach. Klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie ma m.in. w Grecji (jest rozważana), w Danii, na Ukrainie, na Litwie, w Rosji, Indonezji, Meksyku. We Francji, Australii i Kanadzie działają (w Wielkiej Brytanii i Indiach będą działać wraz z wdrożeniem klauzuli) niezależne od administracji podatkowej, ciała opiniodawczo-doradcze w sprawie zastosowania klauzuli. Członkami komitetu/panelu są eksperci zajmujący się prawem podatkowym oraz doświadczeni przedstawiciele administracji podatkowej. Udział komitetu przy wydawaniu decyzji ma zapewnić obiektywizm podejścia organów podatkowych oraz – poprzez scentralizowanie wydawania opinii - wpływać na jednolitość praktyki w zakresie stosowania klauzuli. Opinie komitetu nie są wiążące dla organów podatkowych, jednakże w praktyce są brane pod uwagę przy rozstrzyganiu spraw. Organ prowadzący postępowanie co do zasady nie może wydać decyzji przed uzyskaniem stanowiska komitetu, jeśli sprawa została mu przedstawiona do zaopiniowania. Zasadniczo opinie komitetu są publikowane, po uprzedniej ich anonimizacji.

3. W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nastąpiła zmiana otoczenia prawnego prowadzenia działalności. Swobodny przepływ towarów i kapitału sprzyja procesom globalizacji. Procesy te mają także swoje odbicie w zmianach zachodzących w obszarze prawa podatkowego. Zmiany w prawie podatkowym powinny w większym stopniu uwzględniać pojawiające się zagrożenia związane z uchylaniem się od opodatkowania. Na wystąpienie takich zagrożeń zwróciła uwagę Komisja Europejska w Zaleceniach z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806], które dotyczą podatków bezpośrednich. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej zarówno do sytuacji krajowych i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich. Komisja zaleca wprowadzenie do przepisów krajowych państw członkowskich następującej klauzuli: *„Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i*

które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej". Polska jak i wszystkie państwa członkowskie jest zobowiązana w terminie 3 lat poinformować KE o środkach podjętych w celu realizacji tego Zalecenia. Tematyki unikania opodatkowania dotyczą rezolucje Parlamentu Europejskiego: z dnia 2 lutego 2012 r. (2011/2271(INI))¹⁾ oraz z dnia 17 kwietnia 2012 r. (2012/2599(RSP))²⁾ oraz liczne raporty OECD. Rada Unii Europejskiej (ECOFIN w konkluzjach posiedzenia z dnia 14 maja 2013 r.) zaleca przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Rada Unii Europejskiej do Programu Konwergencji zaleca poprawę przestrzegania prawa podatkowego i efektywności poboru podatków. Problem jest zauważalny także w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej np. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax (w pkt 74 i w pkt 75 wyroku), wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid (w pkt 41, 42, 46 i 47), wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie Tóth C-324/11, orzeczenie z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych Axel Kittel oraz Recolta Recycling SPRL C-439/04 i C-440/04 (pkt 45, 56, 57). Powołane orzeczenia dotyczą podatku VAT. Otoczenie międzynarodowe i uwarunkowania krajowe nie dają żadnego uzasadnienia do powstrzymywania się od wprowadzenia do polskiego porządku prawnego instrumentów zwalczania unikania opodatkowania znanych, uznawanych za skuteczne i stosowanych na całym świecie.

4. Klauzula jest potrzebna dla zapewnienia równego traktowania podatników i realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania nie tylko na płaszczyźnie stanowienia ale także na płaszczyźnie stosowania prawa.³ Nie można akceptować sytuacji, w której o istnieniu i wysokości opodatkowania decyduje zastosowana formuła prawna, a nie treść realnego zdarzenia gospodarczego. Konstruowanie i wdrażanie wyrafinowanych, sztucznych konstrukcji prawnych zmierzających do unikania opodatkowania wymaga posiadania zasobów finansowych i dzięki temu dostępu do wysoko wykwalifikowanej obsługi prawnej, które jest niezbędna do wykreowania takiej konstrukcji prawnej i jej realizacji. Unikanie opodatkowania daje korzyść finansową wyrażoną w niższym opodatkowaniu lub jego braku. Założyć należy, że zachowania skutkujące zastosowaniem klauzuli leżą w zasięgu jedynie dużych przedsiębiorców (zwykle powiązanych kapitałowo i zarządczo z podmiotami zagranicznymi) oraz osób fizycznych dysponujących dużymi dochodami. Podatnik unikający opodatkowania znajdzie się w lepszej sytuacji niż podatnik zachowujący się w sposób bezpośrednio skierowany w efekt gospodarczy; obaj osiągnęli identyczny efekt gospodarczy lecz innymi konstrukcjami prawnymi. Unikanie opodatkowania jest więc groźne nie tylko dla finansów publicznych przez uszczuplanie dochodów podatkowych ale narusza też równość opodatkowania dając przy tym okazję do budowania, w nieuczciwy sposób, przewagi rynkowej.

Polski system podatkowy nie jest odporny na działania zmierzające do unikania opodatkowania. Wręcz przeciwnie wraz z postępującą integracją polskiej gospodarki z gospodarką światową trzeba założyć, że patologiczne zachowania, już zdiagnozowane i zwalczane w innych krajach, będą także coraz bardziej intensywne i dotkliwe dla finansów publicznych w Polsce. Potrzeba ochrony finansów publicznych uzasadnia wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Trudno przy tym dopatrzeć się w polskim ustroju konstytucyjnym tak oryginalnych cech, które blokowałyby wprowadzenie analogicznych rozwiązań prawnych ukierunkowanych na zapobieganie i zwalczanie unikania

¹⁾ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&language=EN&reference=P7-TA-2012-0030>

²⁾ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+MOTION+B7-2012-0203+0+DOC+XML+V0//EN>

³ A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 360.

opodatkowania jakie zostały wprowadzone i są stosowane we wszystkich znaczących krajach demokratycznych.

Najistotniejszą funkcją klauzuli powinna jednak być prewencja. Działanie podatnika prowadzące do unikania opodatkowania wiązałoby się z ryzykiem wymiaru zobowiązania podatkowego w sposób niweczący korzyść podatkową uzyskaną w wyniku tego działania. Nawet przy umiarkowanej skali stosowania sam fakt istnienia klauzuli powinien zniechęcać do działań zmierzających do unikania opodatkowani. Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając poprzez swoją treść i praktykę stosowania granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Założyć należy, że klauzula przyczyni się też do uporządkowania relacji między prawem podatkowym i cywilnym podkreślając tu autonomię prawa podatkowego.

Przykłady schematów, które mogą prowadzić do unikania opodatkowania:

- planowanie podatkowe z wykorzystaniem instrumentów hybrydowych, tj. wykorzystywanie odmiennego traktowania danych kategorii dochodów lub podmiotowości podatkowej przez prawo wewnętrzne dwóch, lub większej ilości państw. Konflikty kwalifikacji wykorzystywane są w agresywnym planowaniu podatkowym w celu uzyskania efektu podwójnego nieopodatkowania danych kategorii dochodu, przy czym tworzone są sztuczne struktury podmiotowe zaangażowane w transakcję;
- wykorzystywanie przepisów umownych w celu obniżenia podstawy opodatkowania w danym kraju, przy wykorzystaniu tzw. „zakładu” – funkcjonującego dla celów stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz możliwość tworzenia podmiotów transparentnych podatkowo. Zakład taki (lub spółka transparentna) tworzony jest na terytorium drugiego państwa, wyłącznie dla celów korzystniejszej podatkowo obsługi transakcji między dwoma podmiotami krajowymi. Struktury planowania podatkowego wykorzystują tutaj jednocześnie specyficzne postanowienia prawa wewnętrznego państwa położenia zakładu oraz przepisy umów podatkowych;
- wykorzystanie *trustów* – instytucji wywodzącej się z tradycji prawnej *Common Law* w celu ucieczki przed opodatkowaniem. Umowa *trustu* zakłada przekazanie własności majątku właściciela na rzecz instytucji powierniczej, która sprawuje nad nim zarząd oraz dokonuje rozporządzeń z majątku na rzecz beneficjenta;
- wykorzystanie podmiotów tworzonych w tzw. rajach podatkowych w celu sztucznego transferu dochodu, skutkującego zmniejszeniem podstawy opodatkowania w Polsce. Elementem struktury często jest wyposażenie takiego podmiotu w prawa autorskie do utworów, znaków towarowych czy *know-how*;
- struktury tworzone przez najlepiej zarabiających sportowców i artystów, którzy poprzez tworzenie wielonarodowych konstrukcji podmiotowych oraz np. wyposażenie części podmiotów w prawa wizerunkowe, unikają obowiązku płacenia podatków zarówno w państwie rezydencji, jak i wykonywania działalności sportowej lub artystycznej;
- wykorzystanie zagranicznych fundacji, tworzonych i działających wyłącznie na rzecz pojedynczego beneficjenta (założyciela) w celu uniknięcia opodatkowania dochodów osobistych w kraju rezydencji;
- konstrukcje z wykorzystaniem sztucznych podmiotów holdingowych (np. podmiotów cypryjskich, słowackich czy luksemburskich), polegające na umieszczeniu takiego podmiotu pomiędzy polską spółką a jej właścicielem za granicą, w celu obniżenia (lub uniknięcia) opodatkowania dywidend uzyskiwanych przez osoby fizyczne w Polsce. Struktury agresywnego planowania podatkowego korzystają w tym przypadku z zestawienia regulacji dyrektyw unijnych implementowanych w polskim prawie wewnętrznym, rozwiązań o znamionach szkodliwej konkurencji podatkowej

funkcjonujących w prawie wewnętrznym innych państw oraz szkodliwych zapisów zamieszczonych w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania na początku lat 90tych. (klausule *tax sparing*, czy też niespotykane nigdzie w światowej praktyce traktatowej zastosowanie metody wyłączenia z progresją w odniesieniu do dochodów pasywnych);

- wykorzystanie instrumentów dłużnych w agresywnym planowaniu podatkowym, np. umowy o zakup długoterminowych (np. 20 letnich) obligacji „QDS” emitowanych w Singapurze i zakupywanych przez polskich podatników, przewidujące jednocześnie wypłatę odsetek za cały 20 letni okres umowny „z góry”, oraz możliwość natychmiastowego, przedterminowego wykupu obligacji. Szkodliwe, z punktu widzenia interesów polskiego Skarbu Państwa, zapisy umowy podatkowej z 1994 r. umożliwiały wygenerowanie przez polskiego wysokich kosztów podatkowych w podatku dochodowym od osób prawnych przy jednoczesnym zwolnieniu z opodatkowania dochodu odsetkowego związanego z obligacjami. Pomimo długoterminowego charakteru papierów wartościowych, przedmiotowe transakcje realizowane są w okresach kilkutygodniowych.

5. Przegląd klauzul w niektórych krajach europejskich pokazuje, że jakkolwiek nie ma jednolitego modelu normatywnego klauzuli to jednak wszystkie klauzule mają dość podobne cechy i elementy. Normatywna konstrukcja klauzuli musi uwzględniać wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03 sformułował następujące zalecenia dotyczące normatywnego ujęcia klauzuli:

A) jednoznaczne określenie odnośnie tego, w których konkretnie przepisach Ordynacji podatkowej klauzula ta zostanie uregulowana (pkt III 1.2. uzasadnienia wyroku),

B) poprawna z punktu widzenia językowego i logicznego konstrukcja przepisów; jasne i precyzyjne formułowanie przepisów pozwala obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań (pkt III 1.5. i 1.9. uzasadnienia wyroku) Z uwagi na charakter założeń zalecenie to będzie mogło być w pełni wykonane w trakcie prac legislacyjnych.

C) umożliwienie osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli. Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można w trzech czynnikach. Po pierwsze, gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). Po trzecie, konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów (pkt III 1.6. uzasadnienia wyroku),

D) unikanie zwrotów nie pozwalających na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła” oraz, że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących” (pkt III 1.6. uzasadnienia wyroku),

E) konieczność określenia skutków decyzji podatkowych podejmowanych na podstawie klauzuli, w szczególności czy decyzje te będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny (pkt III 1.7. uzasadnienia wyroku),

F) unikanie rozwiązań, które stanowią nieuzasadnioną ingerencję organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej. Wykładnia konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatków określonych w ustawie, nie może prowadzić do stwierdzenia, iż w jego zakresie mieści się

norma prawna nakazująca podatnikowi uiszczanie podatku w maksymalnej – określonej w ustawie – wysokości (pkt III 1.8. uzasadnienia wyroku),

Powyższe zalecenia Trybunału Konstytucyjnego zostały uwzględnione przy tworzeniu projektowanych rozwiązań. Normy przeciwko unikaniu opodatkowania powinny być normami prawa materialnego, ponieważ prowadzą do powstania lub modyfikacji zobowiązania podatkowego. Dlatego też przepisy dotyczące klauzuli zostały umieszczone wśród przepisów o powstawaniu zobowiązań podatkowych (dział III, rozdział 1a Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania Ordynacji podatkowej) – **zalecenie A Trybunału Konstytucyjnego**. Na podstawie wytycznych Trybunału Konstytucyjnego, doświadczeń innych krajów oraz zaleceń Komisji Europejskiej proponuje się następujące normatywne ujęcie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Istota klauzuli. Stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym. Prawo podatkowe nie może być jednak obchodzone poprzez nadużycie możliwości swobodnego kształtowania stosunków prawnych. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania podatkowego wywodzi się z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń a nie z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego. Wymagane jest normatywne wskazanie, że fundamentem oceny zdarzeń przez ich pryzmat gospodarczo-ekonomiczny jest uznanie, że ustawodawca nadając treść podatkowemu stanowi faktycznemu dąży do opodatkowania rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz. W tym kontekście, unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdzwiewu pomiędzy gospodarczym celem (sensem) normy prawnej, a jej językowym brzmieniem. Unikaniem opodatkowania jest zastosowanie sztucznej konstrukcji prawnej (ukrywającej prawdziwe znaczenie i cel transakcji), mimo że istnieje i jest możliwa do zastosowania typowa konstrukcja prawna. Dominującym celem zastosowania sztucznej konstrukcji prawnej jest uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podatnika (podmiot który przez uniknięcie opodatkowania nie stał się podatnikiem) lub inne podmioty współtworzące sztuczną konstrukcję prawną albo gdy przynajmniej jeden z pomiotów współtworzących sztuczną konstrukcję prawną nie ma żadnych innych korzyści poza znaczną korzyścią podatkową. W doktrynie francuskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest to ujmowane jako „przywrócenie prawdziwej natury umowy”. Cechą zazwyczaj towarzyszącą kształtowaniu stosunków prawnych w sposób obchodzący prawo podatkowe jest brak elementów ryzyka gospodarczego w związku z dokonaniem określonej czynności prawnej lub wzajemnie powiązanego zespołu takich czynności. Sztuczność konstrukcji prawnej prowadzącej do unikania opodatkowania można oceniać na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawłości poprzez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży, występowaniu podmiotów pośredniczących nie wnoszących jednak żadnych elementów gospodarczych, elementach prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne), elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Na płaszczyźnie ekonomicznej sztuczną transakcją charakteryzuje brak w niej treści ekonomicznej np. poprzez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Nadmierna prawna zawłość sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej prowadzą do wniosku, że ta konstrukcja nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

Zgodnie z **art. 25a** Ordynacji podatkowej unikaniem opodatkowania jest zamierzone zastosowanie sztucznej konstrukcji prawnej, której dominującym 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.

Klauzula nie może limitować możliwości optymalizacji opodatkowania przez podejmowanie rzeczywistych działań gospodarczych (**zalecenie F Trybunału Konstytucyjnego**).

Warunki stosowania klauzuli (zalecenie F Trybunału Konstytucyjnego). Nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma miejsce, gdy:

- w sposób zamierzony zastosowano sztuczną konstrukcję prawną której dominującym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podmiot współtworzący sztuczną konstrukcję prawną,
- zastosowana sztuczna konstrukcja prawna powoduje, że przynajmniej dla jednej ze stron umowy dominującą korzyścią ale niekoniecznie jedyną jest znacząca korzyść podatkowa; inne korzyści są nieistotne w relacji do korzyści podatkowej albo też przynajmniej dla jednej ze stron nie ma żadnych innych korzyści poza korzyścią podatkową,
- istnieje konstrukcja prawna, która jest adekwatna do realizacji efektu gospodarczego, której to zastosowanie do osiągnięcia określonego efektu gospodarczego ustawodawca mógł zakładać, ponieważ kontrahenci działający racjonalnie, w warunkach normalnego ryzyka gospodarczego taką konstrukcję by wybrali,
- ciężar dowodu unikania opodatkowania, w tym uzyskania znacznych korzyści podatkowych oraz wykazania, że istnieje typowa konstrukcja prawna możliwa do zastosowania w okolicznościach konkretnej sprawy spoczywa na organie podatkowym,
- podatnik nie wykazał innych niż podatkowe, istotnych finansowo lub ekonomicznie, przyczyn uzasadniających zastosowanie wybranej przez niego konstrukcji prawnej lub innych adekwatnych w danych okolicznościach istotnych powodów do zastosowania wybranej konstrukcji prawnej.

Efekt zastosowania klauzuli. Wynikiem zastosowania klauzuli powinno być uprawnienie organu podatkowego do wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego bazując na zdarzeniu gospodarczym i adekwatnych do jego osiągnięcia typowych konstrukcjach prawnych, a także pominąć te konstrukcje prawne, które są nieadekwatne lub zbędne do realizacji zdarzenia i uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego (reklasyfikacja).

Penalizacja będzie następować na zasadach obecnie obowiązujących w przepisach kodeksu karnego skarbowego.

Normatywna konstrukcja klauzuli musi też uwzględniać wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r. sygn. K 4/03. Norma przeciwko unikaniu opodatkowania powinna być normą materialnoprawną, ponieważ prowadzi do powstania lub modyfikacji zobowiązania podatkowego. Dlatego powinna być umieszczona wśród przepisów o powstawaniu zobowiązań podatkowych (dział III, rozdział 1 ustawy - Ordynacja podatkowa).

Proponuje się, aby klauzula miała zastosowanie tylko do podatków pobieranych przez organy podległe Ministrowi Finansów (**art. 25g § 2** Ordynacji podatkowej). Klauzula w odniesieniu do podatków pobieranych przez samorządowe organy podatkowe byłaby instrumentem nadmiarowym, z uwagi na majątkowy charakter tych podatków. Proponuje się aby klauzula dotyczyła zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz zdarzeń związanych z uczestnictwem w podmiotach gospodarczych (posiadanie udziałów, akcji, zarządzenie) - **art. 25b § 1** Ordynacji podatkowej. Decyzja wydana na podstawie klauzuli będzie miała charakter deklaratoryjny lub konstytutywny, w zależności od rodzaju

podatku, którego będzie dotyczyć (**zalecenie E Trybunału Konstytucyjnego**). Wydając decyzję organ podatkowy pominie sztuczne konstrukcje prawne i zamiast tego odniesie się do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych oraz typowej konstrukcji prawnej, jeżeli zostaną spełnione warunki określone w **art. 25f pkt 1-3** Ordynacji podatkowej.

Z zakresu stosowania klauzuli zostały wykluczone czynności z zakresu prawa rodzinnego i opiekuńczego, spadkobrania oraz czynności dokonane w celu wykonania orzeczenia sądowego lub dokonywane w związku z takim orzeczeniem (**art. 25b § 3** Ordynacji podatkowej). Korzystanie z ulg podatkowych oraz wybór formy działalności gospodarczej i formy opodatkowania będzie poza zakresem stosowania klauzuli.

Ze względu na zastrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące użycia w poprzedniej klauzuli zwrotów niedookreślonych należy zdefiniować pojęcie unikania opodatkowania (**zalecenia C, D Trybunału Konstytucyjnego**). Definicja powinna zawierać następujące elementy: sztuczność konstrukcji prawnej, znacznosc korzyści podatkowej jako dominującego celu zastosowania sztucznej konstrukcji prawnej, sprzeczność z celem i istotą tych przepisów oraz uzyskanie korzyści nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego. Należy też zdefiniować pojęcia „konstrukcji prawnej” oraz jej sztucznej i typowej odmiany. Wyjaśnić należy pojęcie korzyści podatkowej odnosząc się np. do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcia tego zobowiązania, odsunięcie w czasie momentu powstania obowiązku podatkowego lub zobowiązania podatkowego, podwyższenie kwoty nadpłaty, zwrotu podatku lub straty, uniknięcia obowiązku podatkowego lub obniżenie podstawy opodatkowania w zakresie zobowiązań, o których mowa w **art. 21 § 1 pkt 2** Ordynacji podatkowej.

Przepis **art. 25b § 1** Ordynacji podatkowej definiuje na potrzeby rozdziału 1a działu III ustawy pojęcie „konstrukcji prawnej” jako jednostronną lub wielostronną czynność prawną lub wzajemnie powiązany zespół czynności prawnych dotyczących zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej lub zdarzeń związanych z uczestnictwem w działalności gospodarczej. W **art. 25b § 2** Ordynacji podatkowej definiuje na potrzeby rozdziału 1a działu III ustawy pojęcie „uczestnictwa w działalności gospodarczej” rozumiane jako posiadanie udziałów, akcji lub zarządzanie podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą.

Przepis **art. 25c** Ordynacji podatkowej definiuje na potrzeby rozdziału 1a działu III ustawy pojęcie „sztucznej konstrukcji prawnej”. Jest to konstrukcja prawna, która jest nadmiernie zawiła i nie ma treści ekonomicznej i przez to należy przyjąć, że nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi. W przepisie tym wskazano otwarty katalog sytuacji, które będą zakwalifikowane do konstrukcji „nadmiernie zawiłych” i wyjaśniono jak należy rozumieć brak treści ekonomicznej konstrukcji prawnej.

Przepis **art. 25d** Ordynacji podatkowej definiuje na potrzeby rozdziału 1a działu III ustawy pojęcie „typowej konstrukcji prawnej”. Jest to konstrukcja prawna najbardziej adekwatna albo niezbędna do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą, oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego, co uzasadnia założenie, że z tego względu zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

Przepis **art. 25e** Ordynacji podatkowej definiuje na potrzeby rozdziału 1a działu III ustawy pojęcie „znacznej korzyści podatkowej”.

Klauzula będzie mieć elementy ogólności jednak warunki jej stosowania powinny być zdefiniowane (**zalecenie B Trybunału Konstytucyjnego**). Stosowanie klauzuli nie może być przedmiotem uznania administracyjnego.

Klauzula a prawo cywilne. Klauzula, jako norma prawa podatkowego, nie może wkraczać w sferę regulacji cywilnoprawnej. W szczególności nie jest dopuszczalne ani celowe, aby

klauzula zawierała zakazy lub nakazy, dotyczące czynności cywilnoprawnych. Podkreślić należy autonomiczność prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. Regulacje mające przeciwdziałać czynnościom pozornym zawarte są w art. 199a § 2 Ordynacji podatkowej. Na gruncie prawa podatkowego – skutki podatkowe powinny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, są czynnościami pozornymi i władze skarbowe są uprawnione do pominięcia ich skutków oraz wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytych. Jeżeli oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Jedynie czynność, która wywiera skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustaleniu podatkowego stanu faktycznego. Czynności pozorne należy pominąć, ponieważ będąc czynnościami nieważnymi nie wywierają żadnych skutków prawnych. W tym przypadku organ podatkowy, ustalając stan faktyczny, będzie przyjmował, że czynność nie doszła do skutku, a zatem nie wywarła żadnych skutków prawnych. Zgodnie z art. 199a § 1 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Istotą pozornej czynności prawnej jest zamiar podatnika który dokonując tej czynności nie dąży jednak do wywołania skutków prawnych, które w normalnych okolicznościach wynikałyby z dokonanej przez niego czynności (przeprowadzonej transakcji). Natomiast na organie podatkowym spoczywa ciężar udowodnienia dokonania przez podatnika pozornej czynności prawnej. Jednocześnie należy podkreślić, że unikanie opodatkowania nie musi być czynnością pozorną – są to dwa niezależne zagadnienia.

W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r. sygn. akt K 53/05 Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając zgodność art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej z Konstytucją stwierdził, że ten przepis nie dotyczy kwestii materialnoprawnych i nie wprowadza do systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego.

Przedstawiając powyższe należy podkreślić, że prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa (prawo publiczne), choć związaną z prawem cywilnym i prawem handlowym (prawo prywatne). Skutkiem bowiem realizacji norm prawa cywilnego i handlowego, przede wszystkim w ramach obrotu gospodarczego, jest z reguły powstanie stanów faktycznych, z których wynikają obowiązki podatkowe. Określenie skutków oświadczeń woli poprzez dokonanie wykładni takich oświadczeń, może być niezbędną przesłanką ustalenia przez organy podatkowe rzeczywistego prawnopodatkowego stanu faktycznego. Natomiast skutki prawnopodatkowe należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, opierając się na istniejących tam konstrukcjach prawnych, bez względu na to, jak te zdarzenia faktyczne można zakwalifikować na gruncie prawa cywilnego czy handlowego.

Proponowana klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, jak już wyżej wyjaśniono, będzie miała zastosowanie, gdy transakcje faktycznie zostały przeprowadzone, zaś czynności prawne zmierzały do obejścia prawa podatkowego. Podkreślenia wymaga, że obejście prawa podatkowego nie może być uznane za szczególną postać obejścia prawa cywilnego. Jest to bowiem zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, zaś analiza działań podatnika może być oparta wyłącznie na ocenie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych, wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie w prawie cywilnym.

6. Wprowadzenie klauzuli do porządku prawnego powinno być połączone z wprowadzeniem przepisu o wstrzymaniu z mocy prawa wykonania decyzji wydanej na podstawie art. 25f Ordynacji podatkowej do czasu upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego lub wydania prawomocnego orzeczenia sądowego (art. 239e § 2 Ordynacji

podatkowej). Przyjęcie konstrukcji wstrzymania z mocy prawa takiej decyzji do czasu wydania prawomocnego orzeczenia sądowego zapewni najwyższe bezpieczeństwo procesowe podatnikom, w stosunku do których będzie zastosowana klauzula.

Możliwa jest także sytuacja, gdy zobowiązanie podatkowe tylko w pewnej części zostanie określone na podstawie klauzuli. Proponuje się, aby w takim przypadku wykonanie decyzji zostało wstrzymane na zasadach określonych wyżej w części dotyczącej wysokości tego zobowiązania podatkowego. W pozostałej części decyzja może być wykonywana na zasadach ogólnych. Rozwiązanie to wymaga, aby w każdej takiej decyzji została wyszczególniona kwota zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub straty określona w efekcie stosowania klauzuli. Kwota ta powinna być wskazana w decyzji (**art. 210 § 2b Ordynacji podatkowej**). Postulowane rozwiązanie zapewnia bezpieczeństwo procesowe każdemu podatnikowi, w stosunku do którego klauzula zostanie zastosowana niezależnie od wysokości zobowiązania podatkowego określonego w wyniku jej zastosowania.

Ponadto w **art. 239d § 2 Ordynacji podatkowej** proponuje się wyłączenie instytucji rygору natychmiastowej wykonalności w odniesieniu do decyzji wydanej na podstawie art. 25f.

7. Przy normowaniu generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania należy mieć na uwadze istniejące w dotychczasowym systemie prawnym szczególne normy prawa stanowiące podstawę do modyfikacji zobowiązania podatkowego w związku ze zmianą struktury zdarzeń gospodarczych zachodzących między podmiotami. Jedną z takich klauzul jest zasada ceny rynkowej uregulowana przepisami art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Szczegółność tej normy objawia się zakresem jej stosowania, a mianowicie wyłącznie do warunków ustalonych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Zastosowanie zasady ceny rynkowej odnosi się do postępowania dowodowego i pozwala na opodatkowanie tzw. „potencjalnych dochodów” w sytuacji, gdy warunki ustalone lub narzucone pomiędzy podmiotami powiązanymi są różne od warunków ustalonych pomiędzy podmiotami niezależnymi. Zasada ceny rynkowej powinna zostać rozdzielona od norm regulujących ogólną klauzulę, tak aby uniknąć ewentualnych wątpliwości i kolizji w stosowaniu tych norm. Na kwestię tę zwrócono również uwagę w pkt 1.2 Wytycznych OECD w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych i administracji podatkowych (wersja z lipca 2010 r.).”

Mając powyższe na uwadze w przepisie **art. 25g § 1 Ordynacji podatkowej** wprowadzono normę, zgodnie z którą przepisy rozdziału dotyczącego przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania stosuje się, jeżeli zastosowanie przepisów prawa podatkowego nie pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

8. Aktualnie w toku postępowania podatkowego skorygowanie deklaracji w zakresie objętym tym postępowaniem nie jest dopuszczalne (art. 81b § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej). Jednakże w części spraw wypełnianie obowiązków podatkowych jest sprawdzane w kontroli podatkowej, a postępowanie podatkowe jest efektem ustaleń kontroli. W takich przypadkach po kontroli przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji (art. 81b § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Należy przy tym mieć na uwadze, że celem kontroli jest weryfikacja stosowania przepisów prawa podatkowego, a klauzula dotyka zagadnień znacznie wykraczających poza ocenę legalności działania podatnika.

Uwzględniając specyfikę postępowania podatkowego w zakresie stosowania art. 25f Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzić możliwość skorygowania deklaracji w toku tego postępowania. Możliwość korekty deklaracji należy ograniczyć przedmiotowo,

wyłącznie w zakresie rozliczeń stanowiących unikanie opodatkowania. Korekta powinna być dopuszczalna w toku postępowania przed organem pierwszej instancji w okresie 14 dni od dnia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (**art. 81d § 1** Ordynacji podatkowej). W związku z możliwością dokonania korekty w tym terminie, ulegnie wydłużeniu w postępowaniach w zakresie stosowania art. 25f Ordynacji podatkowej – do 14 dni termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, który jest określony aktualnie w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej (**art. 200 § 3** Ordynacji podatkowej). Warunkiem uznania skuteczności korekty będzie uwzględnienie w skorygowanej deklaracji całości rozliczeń stanowiących unikanie opodatkowania i wpłata w całości zaległości podatkowej wraz odsetkami za zwłokę w terminie dopuszczalności korekty (**art. 81d § 2** Ordynacji podatkowej). W przypadku skorygowania deklaracji i dokonania wpłaty postępowanie podatkowe zostanie umorzone jako bezprzedmiotowe (art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej).

Kompetencja Ministra Finansów obejmować będzie wymiar zobowiązań podatkowych (ustalenie/określenie) lub wydanie innej decyzji dotyczącej rozliczenia podatnika za oznaczony okres rozliczeniowy, jeżeli w tej decyzji zostanie zastosowana klauzula. Jeżeli Minister Finansów w toku postępowania (na podstawie analizy materiału dowodowego lub w związku ze złożoną korektą) stwierdzi brak przesłanek zastosowania klauzuli to umorzy postępowanie w sprawie stosowania klauzuli. W takim przypadku wymiar zobowiązania podatkowego (jednak bez stosowania klauzuli) będzie mógł zostać orzeczony w decyzji właściwego organu podatkowego na zasadach ogólnych.

Proponowana regulacja jest korzystna zarówno dla podatników, jaki i dla administracji podatkowej. Pozwala już w toku postępowania podatkowego na dobrowolne uregulowanie zaległości podatkowych wraz odsetkami za zwłokę i zaniechanie dalszego, kosztownego dla obu stron postępowania podatkowego.

Rozdział 2

Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

Sprawa odpowiedzialności podatnika, o której mowa w art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej jest odrębną sprawą wobec określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Nie powinno jednak stanowić przeszkody orzeczenie o odpowiedzialności podatnika w decyzji określającej podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego. Stąd w celu uproszczenia postępowania podatkowego proponuje się wprowadzenie odpowiedniego uregulowania w tym zakresie (dodane **drugie zdanie w art. 30 § 5** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 3

Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

Postępowanie zabezpieczające służy zabezpieczeniu interesu budżetu państwa i budżetów samorządowych zanim jeszcze powstaną przesłanki do wszczęcia egzekucji administracyjnej. Proponuje się wprowadzenie możliwości doręczenia zarządzenia zabezpieczenia wraz z decyzją o zabezpieczeniu, jeżeli brak takiego doręczenia mógłby utrudnić lub udaremnić dokonanie zabezpieczenia (nowy **art. 33 § 1a** Ordynacji podatkowej). Za powyższym rozwiązaniem przemawia konieczność zapobiegania wyzbywaniu się składników majątkowych przez podatników, którym doręczono decyzję o zabezpieczeniu, a przed wszczęciem postępowania zabezpieczającego. Zabezpieczenie na majątku zobowiązanego skutkuje brakiem możliwości swobodnego dysponowania zajęтыми składnikami tego majątku. Proponowana zmiana umożliwi wszczęcie postępowania zabezpieczającego z chwilą doręczenia decyzji o zabezpieczeniu. Uregulowanie powyższej kwestii pozwoli na

wyeliminowanie lub ograniczenie sporów interpretacyjnych, co jednocześnie będzie miało istotne znaczenie dla ochrony praw podatników oraz zwiększy gwarancje prawidłowości działań organów podatkowych i egzekucyjnych. W niektórych orzeczeniach sądowych wskazuje się na konieczność wcześniejszego wprowadzenia do obrotu decyzji o zabezpieczeniu, co bardzo często powoduje, iż przed wszczęciem postępowania zabezpieczającego, majątek na którym można byłoby dokonać zabezpieczenia zostaje zbyty (por. wyrok NSA z 25 maja 2010 r. sygn. II FSK 112/99). Projektowane rozwiązanie będzie miało istotne znaczenie w walce z oszustwami podatkowymi, w której szybkość postępowania ma zasadniczy wpływ na skuteczność przeprowadzonych działań.

Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 13 maja 2009 r. sygn. akt I UZP 4/09 (OSNP 2009/23-24/319) uznał, że bezskuteczność egzekucji z majątku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o której mowa w art. 116 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, może być stwierdzona wyłącznie w postępowaniu w sprawie egzekucji należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, poprzedzającym wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki za te należności. Odnosząc tą uchwałę do orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób, o których mowa w art. 116 i art. 116a ustawy – Ordynacja podatkowa i przyjętych w art. 33b pkt 2 ww. ustawy zasad zabezpieczenia zobowiązań tych osób należy przyjąć, iż zastosowanie tych zasad zabezpieczenia w praktyce nie jest możliwe. Skoro bowiem bezskuteczność egzekucji będąca przesłanką wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu, może być stwierdzona wyłącznie przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności osoby, o której mowa w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, nie można tej samej przesłanki doszukiwać się przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności. Wobec tego proponuje się, aby w **art. 33b pkt 2** Ordynacji podatkowej określono, że decyzja o zabezpieczeniu odpowiedzialności osoby trzeciej, o której mowa w art. 116 i art. 116a Ordynacji podatkowej, wygasała w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec tej osoby trzeciej. Zamiana w powyższym przepisie wyrazu „egzekucja” na wyrazy „postępowanie egzekucyjne” jest spójna z treścią obowiązującego art. 154 § 4 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zgodnie z którym zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wystawienia tytułu wykonawczego. Zmiany dostosowawczej w powyższym zakresie wymaga także **art. 33b pkt 3** Ordynacji podatkowej.

Proponuje się umożliwienie ustanowienia hipoteki przymusowej na przysługującym współuprawnionemu udziału we wspólności praw wymienionych w **art. 34 § 4 pkt 1 i 2** Ordynacji podatkowej. Jest to zmiana dostosowawcza do art. 65 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2013 r. poz. 707, z późn. zm.).

W art. 2 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawarty został zamknięty katalog obowiązków podlegających egzekucji administracyjnej. W przypadku, podatnika (zobowiązanego), na którego nieruchomości ustanowiono hipotekę przymusową, prowadzenie egzekucji administracyjnej z tej nieruchomości jest dopuszczalne z mocy art. 2 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zgodnie z którym egzekucji administracyjnej podlegają podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy działu III ustawy - Ordynacja podatkowa. W przypadku jednak, gdy własność nieruchomości obciążonej hipoteką przymusową tytułem zabezpieczenia zobowiązań podatkowych zostanie przeniesiona na inną osobę, nie jest możliwe prowadzenie egzekucji administracyjnej z majątku dłużnika rzeczowego. W art. 2 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie wymieniono bowiem obowiązku obciążającego dłużnika rzeczowego jako podlegającego egzekucji administracyjnej. W przypadku wprowadzenia w Ordynacji

podatkowej przepisu, iż zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (na wzór regulacji zawartej w art. 42 § 7 tej ustawy), możliwe będzie prowadzenie egzekucji administracyjnej również z majątku dłużnika rzeczowego. Zgodnie bowiem z art. 2 § 1 pkt 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, egzekucji administracyjnej podlegają należności pieniężne przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie innych ustaw. Aktualnie Ordynacja podatkowa nie zawiera w odniesieniu do hipoteki przymusowej uregulowania odpowiadającego treści dotychczasowego art. 42 § 7 Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie proponowanej regulacji (nowy **art. 38a** Ordynacji podatkowej) podyktowane jest także koniecznością ujednolicenia rozwiązań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej dotyczących ograniczonych praw rzeczowych, przy uwzględnieniu analogicznych regulacji prawnych zawartych w art. 75 ustawy o księgach wieczystych i hipotece. Zauważyć należy, że brak wskazania trybu egzekucji powoduje, że egzekucję z przedmiotu hipoteki w przypadku prowadzenia jej przeciwko dłużnikowi rzeczowemu nie będącego podatnikiem prowadzi komornik sądowy w trybie przepisów Kpc, podczas gdy na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji naczelnik urzędu skarbowego uprawniony jest do prowadzenia egzekucji z nieruchomości. Proponowane rozwiązanie jest korzystne dla dłużników rzeczowych, nie będących podatnikami, którzy w obecnym stanie prawnym obowiązani są do ponoszenia wyższych kosztów egzekucyjnych na rzecz komornika sądowego.

Z uwagi na znaczny zakres zmian przepisów regulujących zastaw skarbowy dokonano gruntownego ich przeredagowania z uwzględnieniem chronologii zdarzeń związanych z wpisywaniem i wykreślaniem zastawu skarbowego oraz potrzeby doregulowania dostępu osób i organów do danych zawartych w Rejestrze Zastawów Skarbowych.

Zaproponowano zniesienie dualizmu w systemie zastawów skarbowych. Nie ma potrzeby, aby poszczególni naczelnicy urzędów skarbowych prowadzili odrębne rejestry zastawów skarbowych. Wystarczający jest jeden, obecnie funkcjonujący jako Centralny Rejestr Zastawów Skarbowych. Proponuje się zmianę jego nazwy na Rejestr Zastawów Skarbowych (dalej zwany rejestrem). Rejestr ma być prowadzony w formie elektronicznej przez wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w drodze rozporządzenia podległy lub nadzorowany organ (art. 46).

Wpisy zastawów skarbowych do rejestru będą dokonywane przez wyznaczony organ na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Wymagana jest elektroniczna forma przesyłu takich wniosków ze względu na wymóg prowadzenia rejestru również w formie elektronicznej (art. 46a). Zmienione zatem zostały zasady występowania o wpis zastawów skarbowych, które w dotychczasowym stanie prawnym uprawniały w tym zakresie naczelników urzędów skarbowych. Art. 46a nadaje kompetencje do występowania o wpis zastawu skarbowego zabezpieczającego zobowiązania podatkowe wszystkim organom uprawnionym do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

Proponowany art. 44 § 2 reguluje kolejność wpisów zastawu skarbowego (dotychczasowy art. 42 § 2 - 4), co ma zasadnicze znaczenie dla kolejności zaspokojenia wierzyciela z przedmiotu zastawu. Jednocześnie doregulowano kolejność wpisów przy uwzględnieniu elektronicznego przekazywania wniosków o wpis do organu prowadzącego rejestr. W art. 44 § 4 wprowadzono normę uznającą za wpis również wykreślenie. Tym samym przepisy dotyczące wpisu będą miały zastosowanie również do wykreślenia wpisu. W art. 44 § 6 został uzupełniony katalog podmiotów powiadamianych o dokonaniu wpisu o organ, na wniosek którego dokonano wpisu.

W art. 45 § 4 będącym odpowiednikiem dotychczasowego art. 42 § 7 dodano regulację uwzględniającą zaspokojenie wierzyciela z przedmiotu zastawu skarbowego również w egzekucji prowadzonej przez sądowy organ egzekucyjny. Zgodnie bowiem z art. 773 § 2 k.p.c., jeżeli egzekucje są prowadzone w celu zrealizowania zastawu rejestrowego lub skarbowego, łączne prowadzenie egzekucji przejmuje organ egzekwujący należność korzystającą z pierwszeństwa zaspokojenia.

Wprowadzono wymóg sporządzania wniosku o wpis na urzędowym formularzu oraz zawarcia stosownej treści żądania, uznając że niedopełnienie tych czynności stanowić będzie przeszkodę do dokonania wpisu. Przeszkodą będzie również niezgodność danych wskazanych we wniosku z danymi wynikającymi z dostępnych organowi prowadzącemu rejestr systemów prowadzących ewidencje osób, ruchomości i praw majątkowych mogących być przedmiotem zastawu skarbowego. Organ prowadzący rejestr dokona wpisu, jeżeli zaistnieją przeszkody faktyczne uniemożliwiające dokonanie takiego sprawdzenia (art. 46b). W przypadku niespełnienia wymogów określonych w art. 46b nie będzie wydawana decyzja; organ prowadzący rejestr poinformuje wnioskodawcę o zaistniałej przeszkodzie.

Proponuje się zachowanie obecnie funkcjonującego rozwiązania odpłatnego wydawania, na wniosek zainteresowanego, wypisu z rejestru (kryterium przedmiotowe), jak i zaświadczenia o podmiocie, którego ruchomości lub prawa majątkowe mogą być przedmiotem zastawu skarbowego (kryterium podmiotowe). Wypis lub zaświadczenie będzie wydawane w każdym urzędzie skarbowym, przy czym dokumentom tym nadaje się charakter dokumentów urzędowych podlegających opłacie stanowiącej dochód Skarbu Państwa (art. 46c). W celu zapewnienia bezpieczeństwa obrotu ruchomościami lub prawami majątkowymi proponuje się również, aby rejestr będzie dostępny przez Biuletyn Informacji Publicznej urzędu obsługującego wyznaczony organ (art. 46b). Rejestr będzie udostępniany zainteresowanemu do wyszukiwania po wpisaniu danych identyfikujących przedmiot zastawu. Udostępnione informacje nie będą dotyczyły podatnika, a jedynie przedmiotu zastawu i samego zastawu skarbowego (kwoty zabezpieczenia, daty wpisu zastawu, zastawnika i numerze jego wniosku o wpis). Prawo nieodpłatnego dostępu do danych zawartych w rejestrze zastawów i sporządzania wydruku będzie mieć każdy.

Wprowadzono również w art. 46e regulację prawną zapewniającą szeroki dostęp do danych zawartych w rejestrze również organom egzekucyjnym i organom uprawnionym do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego w zakresie niezbędnym do poboru i egzekucji należności pieniężnych, uznając że dane dotyczące majątku i dłużników mogą być przydatne organom egzekucyjnym, a dane dotyczące zaległości podatkowych - organom uprawnionym do poboru należności pieniężnych np. w zakresie ulg przyznawanych w ich spłacie.

Proponuje się także, aby kwestie szczegółowe związane z prowadzeniem rejestru oraz uzyskiwaniem informacji z tego rejestru uregulowane były w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych (art. 46f).

Z kolei w art. 46g uzupełniono przesłanki wygaśnięcia zastawu skarbowego, wymienione w dotychczasowym art. 42 § 5, o sprzedaż przedmiotu zastawu w postępowaniu upadłościowym. Jednocześnie rozszerzono przesłanki wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru na wniosek osoby lub organu (art. 46h). W przypadku wniosku uprawnionej osoby o wykreślenie decyzję w tej sprawie będzie wydawał organ, na wniosek którego dokonano wpisu. Jednocześnie rozszerzono katalog podmiotów uprawnionych do wystąpienia z takim wnioskiem o podatnika, płatnika, inkasenta, następcę prawnego i osobę odpowiadającą za zaległości podatkowe, której w dniu wpisu zastawu skarbowego nie przysługiwało prawo własności przedmiotu zastawu skarbowego. Proponuje się ponadto zrezygnowanie z określenia terminu do złożenia wniosku o wykreślenie wpisu zastawu skarbowego. Wniosek będzie podlegał rozpatrzeniu w czasie istnienia zastawu skarbowego. Jednocześnie przyznano

uprawnienia do wykreślenia zastawu skarbowego w przypadku utraty zasadności istnienia tego zastawu lub ustanowienia innego zabezpieczenia danego zobowiązania podatkowego np. innego zastawu skarbowego lub hipoteki przymusowej, bądź zabezpieczenia w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 154 i nast.) lub Ordynacji podatkowej (art. 33d § 2).

Rozdział 5

Zaległość podatkowa

Obowiązujący art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej nie obejmuje wszystkich sytuacji, w których po stronie podatnika wystąpi obowiązek zwrotu nienależnie otrzymanych z organu podatkowego nadpłat, zwrotu podatku VAT. Ponadto brak jest regulacji trybu dochodzenia tych zaległości. Aktualnie art. 52 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie nadpłat wynikających z zeznań lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2. Powyższy przepis nie obejmuje zwróconych podatnikowi nadpłat wynikających z decyzji, następnie zmienionych lub wyeliminowanych z obrotu prawnego albo których stwierdzono wygaśnięcie. Z uwagi na brak w przepisach Ordynacji podatkowej uregulowań w zakresie trybu zwrotu tych należności występują trudności z odzyskaniem od podatnika nienależnie zwróconych mu kwot. Tryb cywilnoprawny (świadczenie nienależne) jest długotrwały i kosztowny. Proponuje się, aby w sprawie nadpłat lub zwrotów podatku określonych lub stwierdzonych w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie wydawana była dodatkowa decyzja w sprawie obowiązku ich zwrotu (nowy **art. 52 § 1 pkt 2 lit. a** i nowy **§ 3** Ordynacji podatkowej). Decyzja ta będzie wydana w razie niedokonania zwrotu w terminie 30 dni. Wydanie przez organ podatkowy wcześniejszej wadliwej decyzji powinno skutkować ustaleniem wyważonego terminu zwrotu nienależnej kwoty. Termin na zwrot nienależnej kwoty powinien wynosić 1 miesiąc od dnia doręczenia decyzji określającej obowiązek zwrotu. Dopiero po upływie tego terminu nienależnie zwrócone nadpłaty i zwroty podatku będą traktowane na równi z zaległościami podatkowymi. Do czasu upływu terminu 1 miesiąca odsetki nie byłyby naliczane. Aktualnie art. 52 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie obejmuje nadpłat wynikających z korekt deklaracji, zwracanych w trybie bezdecyzyjnym przewidzianym w art. 75 § 4 ww. ustawy. Proponuje się objęcie uregulowaniami art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej nienależnych nadpłat lub zwrotów podatku stwierdzonych na wniosek w trybie art. 75 § 4 ww. ustawy w zakresie wynikającym z tego wniosku oraz potraktowanie ich na równi z zaległością podatkową na zasadach analogicznych jak wskazane powyżej dla wadliwej decyzji stwierdzającej/określającej nadpłatę (nowy **art. 52 § 1 pkt 2 lit. b** i nowy **§ 3** Ordynacji podatkowej). Na podobnych zasadach, tj. określonych w akapicie 2, uregulowaniami art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej powinny zostać objęte zwroty nadpłat lub zwroty podatku wykazane dodatkowo w korekcie deklaracji dokonanej w trybie art. 274 Ordynacji podatkowej nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Skoro zwrot nadpłaty (podatku) związany jest z błędem organu podatkowego, podatnik nie może ponosić z tego powodu negatywnych skutków. W konsekwencji oznacza to, że ewentualne późniejsze stwierdzenie nienależnej nadpłaty (podatku) powinno następować w trybie analogicznym do proponowanego wyżej dla przypadku uchylenia lub zmiany decyzji, w oparciu o którą dokonano podatnikowi zwrotu nadpłaty (podatku) - nowy **art. 52 § 1 pkt 2 lit. c** i nowy **§ 3** Ordynacji podatkowej.

Wynagrodzenie płatników pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, które traktuje się jako zaległość podatkową, ma podlegać zwrotowi bez wezwania organu podatkowego. Proponuje się wprowadzenie nowej regulacji, zgodnie z którą organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej (nowy **art. 52a** Ordynacji podatkowej). Proponowana regulacja wynika z potrzeb praktyki. Aktualnie występują

problemy z dochodzeniem tych zaległości. Przyjęcie nowej regulacji wiąże się z uchynieniem art. 28 § 2 Ordynacji podatkowej.

Rozdział 6

Odsetki za zwłokę i opłata prolongacyjna

W art. 53 § 2 Ordynacji podatkowej pojęcie „rok podatkowy” należy zastąpić „okresem rozliczeniowym” w celu dostosowania do okresu rozliczenia zaliczek w podatku od towarów i usług (kwartał). W wyniku proponowanych zmian podstawą naliczania odsetek będą zaliczki nieuregulowane w okresie rozliczeniowym.

W aktualnym stanie prawnym istnieją wątpliwości, co do sposobu naliczania odsetek za zwłokę na podstawie art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej. Pierwsza możliwa interpretacja powyższego przepisu polega na przyjęciu, że terminy, o których mowa w art. 54 § 1 pkt 2, 3 i 7 Ordynacji podatkowej liczone są na nowo od dnia otrzymania akt sprawy i nie podlegają sumowaniu z dotychczasowymi. Druga możliwa interpretacja przepisu art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej polega na przyjęciu, że terminy, o których mowa w art. 54 § 1 pkt 2, 3 i 7 ww. ustawy w postępowaniu pierwszym i drugim podlegają sumowaniu. Proponuje się wyeliminować istniejące wątpliwości i doprecyzować w art. 54 § 3 Ordynacji podatkowej sposób naliczania odsetek za zwłokę zgodnie z pierwszą interpretacją, dominującą w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Celem projektowanych art. 56a-56c Ordynacji podatkowej jest upowszechnienie dobrowolnego i rzetelnego wypełniania obowiązków podatkowych poprzez:

- wzmocnienie bodźców stymulujących podatników do jak najszybszego ujawnienia nieprawidłowości w złożonej deklaracji i uregulowania powstałej z tego tytułu zaległości,
- zwiększenie dolegliwości finansowej wobec uchylania się od obowiązku składania deklaracji oraz znacznego zaniżania deklarowanych zobowiązań w obszarach o podwyższonym ryzyku.

Przez dobrowolne wypełnianie obowiązków podatkowych rozumieć należy prawidłowe i terminowe deklarowanie zobowiązań, bez konieczności wszczynania czynności sprawdzających, kontroli podatkowej i postępowania podatkowego oraz dokonywanie płatności należności podatkowych bez konieczności wszczynania czynności egzekucyjnych, a postępowań karnych skarbowych. Wpływanie na wzrost świadomości podatkowej podatników poprzez wzmacnianie postawy dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych i rzetelności rozliczeń podatkowych jest istotnym narzędziem nie tylko zapewniającym wpływy do budżetu, ale przede wszystkim zmniejszającym koszty funkcjonowania administracji podatkowej oraz umożliwiającym uniknięcie podejmowania działań uciążliwych dla podatnika. Czynniki wpływające na dobrowolne wypełnianie obowiązków podatkowych są złożone i zróżnicowane. Tego rodzaju czynnikami są również instytucje prawne. Oddziaływanie prawa na podatnika może polegać zarówno na zapewnieniu określonych korzyści, jak też na zagrożeniu zastosowania określonych sankcji.

Komisja Europejska w *Komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie konkretnych sposobów usprawnienia walki z oszustwami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania, w tym w odniesieniu do państw trzecich* z dnia 27 czerwca 2012 r. COM(2012) 351 zaleca państwom członkowskim m. in. przygotowanie zachęty motywacyjnej w postaci programów dobrowolnego ujawniania, zachęcanie podatników do samorządnego korygowania swoich błędów. Jednocześnie proponuje rozważenie możliwości wprowadzenia przepisów wymierzonych przeciwko oszustom podatkowym

i osobom uchylającym się od opodatkowania w odniesieniu do określonych rodzajów przestępstw podatkowych, obejmujących sankcje administracyjne lub karne.

W obowiązującym stanie prawnym bodźcem pozytywnym mającym stymulować dobrowolną zapłatę zaległości podatkowej, jest obniżona stawka odsetek za zwłokę przewidziana w art. 56a Ordynacji podatkowej. Przesłanką do zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę, w wysokości 75% stawki podstawowej, jest złożenie prawnie skutecznej korekty deklaracji wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i zapłata w całości, w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, zaległości podatkowej. Od dnia 4 lipca 2013 r. stawka podstawowa odsetek za zwłokę wynosi 10,00%, a stawka obniżona - 7,50% kwoty zaległości w stosunku rocznym. Obniżona stawka odsetek nie może być stosowana do korekty deklaracji złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej (a w przypadku, gdy nie stosuje się zawiadomienia - po zakończeniu kontroli podatkowej) oraz do korekty dokonanej w wyniku czynności sprawdzających. Kodeks karny skarbowy przewiduje pod postacią tzw. podatkowego czynnego żalu (art. 16a) wyłączenie karania, jeżeli złożono korektę i zapłacono zaległość z odsetkami, niezwłocznie lub w wyznaczonym przez organ terminie.

Większość państw członkowskich Unii Europejskiej w zakresie podatku od towarów i usług stosuje różne środki o charakterze sankcyjnym, np. w przypadku wykrycia braku wpłaty podatku od towarów i usług w całości lub w części, lub w przypadku uzyskania przez podatnika zawyżonego zwrotu podatku w oparciu o jego wniosek. Do przykładowych rozwiązań stosowanych przez państwa członkowskie należą: kara administracyjna odpowiadająca określonemu procentowi nieodprowadzonego VAT (Holandia, Włochy, Belgia, Dania), kary kwotowe o zróżnicowanej wysokości, przy określonej maksymalnej wysokości kary (Luksemburg), czy też kara administracyjna w wysokości określonej wartości procentowej nieodprowadzonego VAT zwiększona o odsetki o ustalonej miesięcznej stopie (Francja). Do 1 grudnia 2008r. w przepisach o podatku od towarów obowiązywał przepis art. 109 ust. 4 – 8, zgodnie z którym w przypadku zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty zwrotu lub kwoty różnicy wykazanej do rozliczenia w następnym okresie, ustalane było dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości 30% zaniżenia zobowiązania podatkowego lub zawyżenia kwoty zwrotu podatku. W kwestii możliwości ustanowienia w przepisach krajowych takiej sankcji wypowiedział się też Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1 sp. z o. o., w którym orzekł, że wspólny system podatku VAT, w kształcie określonym w art. 2 pierwszej dyrektywy VAT oraz w art. 2 i 10 ust. 1 lit. a i ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, nie stoi na przeszkodzie, by państwo członkowskie przewidziało w swym ustawodawstwie sankcję administracyjną, która może być nakładana na podatników VAT z tytułu nieprawidłowości w deklarowaniu należnych kwot VAT.

Z jednej strony, zachęta w postaci odsetek obniżonych jest pod względem finansowym zbyt mało atrakcyjna, aby mogła skutecznie motywować podatników do dobrowolnego korygowania deklaracji i zapłaty zaległości podatkowej, bez działań ze strony organu podatkowego. W razie późniejszego wykrycia nieprawidłowości podatnik może złożyć korektę „pokontrolną” i zapłacić zaległości z nieznacznie wyższymi odsetkami, naliczonymi według stawki podstawowej. W takim przypadku również nie stosuje się sankcji karnych skarbowych. W relacji do wszystkich korekt deklaracji złożonych w 2013 r., korekty z obniżonymi odsetkami stanowiły zaledwie ok. 2%, a wśród korekt skutkujących ujawnieniem zaległości podatkowej korekty „z obniżonymi odsetkami” stanowią tylko 34%. Z drugiej strony, brak jest skutecznych pozakarnych instrumentów prewencji finansowej wobec szczególnie nagannych zachowań podatników w obszarach o podwyższonym ryzyku (podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, cło) polegających na nieskładaniu deklaracji, mimo istniejącego obowiązku czy znacznym zaniżaniu wysokości deklarowanego

podatku (zawyżaniu wysokości nadpłaty/zwrotu podatku). Penalizacja tego rodzaju zachowań w ramach odpowiedzialności karnej skarbowej okazuje się nie zawsze skuteczna (długotrwałość postępowania, względna łagodność kar, problem efektywności egzekwowania kar).

Konieczne jest wzmocnienie oddziaływania na podatników, aby zapewnić maksymalizację poziomu dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych. Należy w większym stopniu promować zachowania podatników przejawiające się w samodzielnym korygowaniu błędów w deklaracjach w przypadku zaniżenia zobowiązania podatkowego, bez oczekiwania na działanie organu podatkowego. Niezbędne są instrumenty stymulujące składanie korekt usuwających nieprawidłowości w deklaracjach na bieżąco (a nie na przestrzeni kilku lat; do czasu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Równocześnie istnieje potrzeba wprowadzenia administracyjnych narzędzi o charakterze prewencyjnym adresowanych do podatników z obszarów podwyższonego ryzyka (podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, cło), które są szczególnie narażone na nadużycia.

Uzyskanie zmiany postawy podatników wobec obowiązku zapłaty podatku byłoby niewątpliwie zjawiskiem korzystnym zarówno dla budżetu, jak też dla całego porządku prawnego. Może bowiem prowadzić do zmniejszenia ogólnego stanu zaległości podatkowych, zmniejszenia kosztów poboru podatków, a także również do poprawy stanu przestrzegania prawa w ogóle. Rezultat taki można osiągnąć poprzez wyraźne zróżnicowanie stawek odsetek za zwłokę, w zależności od modelu zachowania podatnika w taki sposób, aby wzmocnić premiowanie dobrowolnego ujawniania i zapłaty zaległości, nie wykrytej dotychczas przez organ podatkowy, a zwiększyć dolegliwość finansową wobec uchylania się od obowiązku składania deklaracji oraz znacznego zaniżania deklarowanych zobowiązań w obszarach o podwyższonym ryzyku.

Projekt ustawy przewiduje:

- zmniejszenie wysokości obniżonej stawki odsetek za zwłokę, do wysokości 50% stawki podstawowej, dla podatników przejawiających inicjatywę w skorygowaniu nieprawidłowości w pierwotnej deklaracji i bezzwłocznym uregulowaniu zaległości podatkowej, przy równoczesnym ograniczeniu czasowym do 6 miesięcy możliwości składania korekty deklaracji uprawniającej do obniżonej stawki odsetek,
- wprowadzenie podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, w wysokości 200% stawki podstawowej, dla podatników podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego oraz dłużników celnych, którzy bądź nie wywiązują się z obowiązku składania deklaracji bądź zaniżają wysokość deklarowanego zobowiązania (zawyżają wysokość nadpłaty/zwrotu podatku) o ponad 25% kwoty należnej.

W projektowanym **art. 56** proponuje się likwidację podziału na paragrafy i pozostawienie w tej jednostce redakcyjnej tylko regulacji zawartej obecnie w § 1. Sposób ustalania stawki odsetek za zwłokę nie ulega zmianie.

Do projektowanego **art. 56a** przeniesiono zasady stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę (obecne § 1a i 1b w art. 56). Zmiany dotychczasowych zasad polegają na zmniejszeniu wysokości obniżonej stawki odsetek za zwłokę do wysokości 50% stawki podstawowej oraz wprowadzeniu sześciomiesięcznego ograniczenia czasowego możliwości składania korekty deklaracji uprawniającej do obniżonej stawki odsetek.

Zmniejszenie obniżonej stawki odsetek za zwłokę, do wysokości 50% stawki podstawowej, dla podatników przejawiających inicjatywę w skorygowaniu nieprawidłowości w pierwotnej deklaracji i uregulowaniu zaległości podatkowej, wzmocni premiowanie dobrowolnego ujawniania nieprawidłowości i zapłaty zaległości, nie wykrytych dotychczas przez organ podatkowy. Tak obniżona stawka odsetek zostanie jednak zrównana z oprocentowaniem kredytów. Przy braku limitu czasowego na składanie korekt z obniżonymi

odsetkami, zmniejszenie obniżonej stawki odsetek tworzyłoby ryzyko wykorzystywania przez podatników takiej korekty jako narzędzia do sterowania bieżącą płynnością finansową. Ograniczenie czasowe do 6 miesięcy możliwości składania korekty deklaracji uprawniające do obniżonej stawki odsetek za zwłokę ograniczy w znacznym stopniu ryzyko takiej „optymalizacji finansowej”. Ograniczenie czasowe możliwości skorzystania z odsetek obniżonych ma stymulować korygowanie błędów w deklaracjach na bieżąco (a nie w okresie kilku lat, do czasu przedawnienia zobowiązania) oraz jak najszybsze ujawnianie i regulowanie zaległości podatkowych. Okres sześciu miesięcy jest optymalny, w zupełności wystarcza na wykrycie przez podatnika i skorygowanie większości błędów w deklaracjach oraz skorzystanie z obniżonych odsetek. Z przeprowadzonych analiz wynika, że w tym przedziale czasowym składana jest obecnie większość (62%) korekt z obniżonymi odsetkami. Liczba takich korekt zmniejsza się stopniowo wraz z upływem czasu.

Z aktualnego przepisu art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa wynika, że jednym z warunków skorzystania z obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych jest zapłata zaległości podatkowej. Istnienie tego warunku powoduje wątpliwości, co do możliwości korzystania z obniżonej stawki odsetek za zwłokę przez podatników, którzy z przyczyn obiektywnych nie dokonają zapłaty zaległości podatkowych, lecz ich zobowiązanie podatkowe wygasa w inny sposób: zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku, zobowiązanie wygasa wskutek potrącenia albo przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej. Proponuje się usunięcie tych wątpliwości poprzez wprowadzenie w **art. 56a § 2** Ordynacji podatkowej regulacji umożliwiającej korzystanie z obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych także przez podatników, których zaległość podatkowa zostałaby uregulowana poprzez zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku oraz których zobowiązanie wygasa wskutek potrącenia albo przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej, na wniosek złożony w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty deklaracji.

W projektowanym **art. 56b** przewiduje się wprowadzenie nowej, podwyższonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 200% stawki podstawowej. Podwyższona stawka odsetek będzie stosowana do zaległości w podatku od towarów i usług oraz w podatku akcyzowym, wyłącznie w następujących przypadkach:

- 1) zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku ujawnionych przez organ podatkowy w toku kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego;
- 2) korekty deklaracji:
 - a) złożonej po doręczeniu zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, a w przypadkach, gdy nie stosuje się zawiadomienia – po zakończeniu kontroli podatkowej,
 - b) dokonanej w wyniku czynności sprawdzających

- jeżeli kwota zaniżenia zobowiązania podatkowego, zawyżenia kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku przekracza 25 % kwoty należnej;
- 3) ujawnienia przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego niezłożenia deklaracji, mimo ciążącego obowiązku oraz braku zapłaty podatku.

Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy przynoszą najwięcej dochodów spośród wszystkich podatków. W 2013 r. dochody z podatku od towarów i usług wyniosły około 113 mld zł, a z podatku akcyzowego ok. 60 mld zł. Dla porównania, w 2013 r. dochody z podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych zostały

zrealizowane w kwotach odpowiednio ok. 41 mld zł i 23 mld zł. Jednocześnie w 2013r. odnotowano dynamiczny wzrost zaległości w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, odpowiednio o 29,6% i 5,6% od ich stanu na koniec 2012 r. Wyniki kontroli organów podatków oraz organów kontroli skarbowej ujawniły w latach 2012-2013 znaczne rozmiary uszczuplenia dochodów z podatku od towarów i usług. W pierwszym kwartale 2014 r. kontrole przeprowadzone przez inspektorów kontroli skarbowej doprowadziły do wykrycia wyłudzeń VAT na kwotę ponad 2 mld zł (wzrost o 400 mln zł w stosunku do analogicznego okresu ubiegłego roku). Podczas kontroli w ręce inspektorów wpadło ponad 36 tys. fikcyjnych faktur na łączną kwotę 5 mld 700 mln zł. Liczba pustych faktur jest niemal identyczna, jak w pierwszym kwartale ubiegłego roku, natomiast kwota wykazana na nich jest wyższa o 1,5 mld zł. Świadczy to o wzroście przestępczości podatkowej. Innym obszarem, w którym zidentyfikowane zostało wysokie ryzyko wystąpienia nieprawidłowości był podatek akcyzowy. Podatki pośrednie stanowią główne źródło dochodów budżetowych, a jednocześnie z uwagi na swoją konstrukcję są bardziej wrażliwe na oszustwa. To uzasadnia szczególne traktowanie tych podatków poprzez wprowadzenie podwyższonej stawki odsetek.

Zagrożenie zastosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę w obszarach o podwyższonym ryzyku (podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy) ma pełnić funkcję prewencyjną i zminimalizować ryzyko wyjątkowo nagannych zachowań podatników w podatkach szczególnie narażonych na nadużycia. Podwyższona stawka odsetek będzie stosowana w odniesieniu do zaległości wynikających z decyzji i korekt pokontrolnych.

Jednocześnie należy zauważyć, iż sprawca wykroczenia skarbowego lub przestępstwa skarbowego, który będzie miał obowiązek naliczać podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę, ma prawne możliwości uniknięcia poniesienia odpowiedzialności karnej skarbowej poprzez skorzystanie z uregulowań zawartych w Dziale I Rozdział 2 Kodeksu karnego skarbowego dotyczących zasad zaniechania ukarania sprawcy. Zgodnie bowiem z art. 16a Kodeksu karnego skarbowego nie podlega karze za przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, kto złożył prawnie skuteczną, w rozumieniu przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa lub ustawy o kontroli skarbowej, korektę deklaracji podatkowej wraz z uzasadnieniem przyczyny korekty i w całości uiścił, niezwłocznie lub w terminie wyznaczonym przez uprawniony organ, należność publicznoprawną uszczuploną lub narażoną na uszczuplenie.

Na podstawie art. 81 i art. 81b § 1 pkt 2 lit. a Ordynacji podatkowej uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje zarówno w toku czynności sprawdzających, jak i po zakończeniu kontroli. Z kolei na podstawie art. 14c ustawy o kontroli skarbowej kontrolowany może, w terminie 7 dni do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego skorygować w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym uprzednio złożoną deklarację podatkową.

Zaznaczyć należy, że zaległości wynikające z korekt dobrowolnych złożonych po upływie 6 miesięcy od ustawowego terminu złożenia deklaracji, bez względu na procent uszczuplenia, będą objęte podstawową stawką odsetek. Podatnicy VAT i akcyzy popełniający błędy skutkujące nawet poważnymi uszczupleniami będą mogli uniknąć odsetek podwyższonych, składając dobrowolnie korektę deklaracji w ciągu 6 miesięcy i dokonując zapłaty zaległości w terminie 7 dni wraz z odsetkami obniżonymi, bądź składając dobrowolną korektę po upływie 6 miesięcy i regulując zaległość z odsetkami podstawowymi.

Do projektowanych **art. 56c** i **art. 56d** przeniesiono regulacje z obecnego § 2 i 3 art. 56, przy uwzględnieniu zmian dostosowawczych związanych z wprowadzeniem nowej (podwyższonej) stawki odsetek za zwłokę.

Zmiana w **art. 57 § 2** ma charakter dostosowawczy i wynika ze zrównania obniżonej stawki odsetek za zwłokę ze stawką opłaty prolongacyjnej.

Rozdział 7

Wygaśnięcie zobowiązań podatkowych

Proponuje się rozszerzenie katalogu form wygaśnięcia zobowiązań podatkowych oraz zobowiązań płatnika lub inkasenta. Zobowiązania te wygasłyby także w przypadku prawomocnego nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego. W przypadku nabycia spadku przez Skarb Państwa lub gminę w przedstawionym trybie (a także przy dziedziczeniu z testamentu) następuje zbieg statusu wierzyciela i dłużnika w zakresie zobowiązań podatkowych stanowiących odpowiednio dochód budżetu państwa lub budżetu gminy. Zbieg statusu wierzyciela i dłużnika może także nastąpić w przypadku nabycia spadku przez powiat lub województwo w zakresie należności publicznoprawnych stanowiących dochody budżetów tych jednostek. Jest to możliwe tylko przy dziedziczeniu testamentowym, ponieważ zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego powiat i województwo nie dziedziczą z ustawy. Konsekwencją takiego trybu nabycia majątku zmarłego, od czego ani Skarb Państwa ani jednostka samorządu terytorialnego nie może się uchylić, powinno być wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (**art. 59 § 1 pkt 11 i § 2 pkt 7 Ordynacji podatkowej**).

W przypadku sprzedaży przez podatnika przedmiotu hipoteki lub zastawu wierzyciel podatkowy może dochodzić od nabywcy zaspokojenia z przedmiotu zabezpieczenia tylko w postępowaniu egzekucyjnym. Aktualnie nie ma prawnej możliwości zapłaty kwoty zaległości podatkowej przez nabywcę przedmiotu hipoteki lub zastawu. Aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie może więc doprowadzić do zaspokojenia wierzyciela (organu podatkowego) inaczej niż przez poddanie się egzekucji z obciążonej rzeczy. Proponuje się, aby aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie będący podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, następcą prawnym lub osobą trzecią miał możliwość zapłaty podatku (zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę) zabezpieczonej hipoteką lub zastawem skarbowym. W takim przypadku zobowiązanie podatkowe wygaśnie wskutek zapłaty przez tego dłużnika rzeczowego (nowy **art. 62b § 1 pkt 2 i § 3 Ordynacji podatkowej**). Proponowane rozwiązanie jest korzystne zarówno dla dłużnika rzeczowego, jak i dla administracji podatkowej. Dłużnik rzeczowy uzyskuje możliwość wyboru między znośeniem egzekucji cudzych długów ze swojego majątku a samodzielną zapłatą tego długu. Zasadniczą zaletą proponowanych przepisów będzie doprowadzenie do zaspokojenia wierzyciela podatkowego bez ponoszenia przez dłużnika rzeczowego dalszych kosztów egzekucji i bez angażowania organów egzekucyjnych. Zapłata zaległości podatkowej będzie korzystna dla dłużnika rzeczowego w szczególności, jeśli dłużnik nie chce utracić przedmiotu zabezpieczenia. Przepisy dotyczące zapłaty dokonywanej przez podatnika należy stosować odpowiednio do wpłaty dokonywanej przez dłużnika rzeczowego.

Ogromna liczba wpłat na poczet zobowiązań podatkowych jest obecnie dokonywana za pośrednictwem rachunków bankowych należących do innych podmiotów. Obecne przepisy Ordynacji podatkowej wskazują na brak możliwości zapłaty zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią, zmuszając organy podatkowe do wyjaśnienia tytułu wpłaty i zwrotu na rachunek wpłacającego, jeżeli okaże się, że wpłacone pieniądze nie były własnością podatnika. Równolegle jednak organy te zmuszone są do podjęcia działań egzekucyjnych w stosunku do tych podatników, którzy przekonani są o braku zaległości podatkowych poprzez wykonanie ich zobowiązania przez inną osobę. Wychodząc naprzeciw potrzebom

praktyki i oczekiwaniom podatników zasadne jest zatem wprowadzenie regulacji powodującej wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez podmiot inny niż zobowiązany do zapłaty, jeżeli treść dowodu wpłaty nie budzi wątpliwości, co do jej przeznaczenia, a wpłata dotyczy kwoty podatku do 1000 zł. Wprowadzenie ww. limitu kwotowego jest konsekwencją tego, że zapłata przez inny podmiot niż zobowiązany jest wyjątkiem od zasady, że zapłata następuje bezpośrednio przez zobowiązanego. Proponuje się przyjąć domniemanie, że zapłata podatku przez podmiot inny niż zobowiązany do zapłaty, jeżeli dotyczy kwoty podatku do 1000 zł i treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do jej przeznaczenia na zobowiązanie podatnika uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika (nowy **art. 62b § 1 pkt 3, § 2 i 3** Ordynacji podatkowej). Zapłata podatku w wysokości 1.000 zł przy spełnieniu powyższych przesłanek nie powinna być przedmiotem czynności sprawdzających. Zwyczaje społeczne i gospodarcze pozwalają przyjąć, że wyższe kwoty są regulowane bezpośrednio przez podatnika. Ponadto zachowanie kwoty granicznej podatku w wys. 1.000 zł może zabezpieczyć system poboru podatków przed możliwymi nadużyciami w tym zakresie, pozwalając na przeprowadzenie w przyszłości analizy pod kątem ewentualnego rozszerzenia zakresu tego instrumentu.

W praktyce zapłata podatku podatnika z jego środków nierzadko jest dokonywana przez osoby z bliskiej rodziny podatnika. Sytuacje takie ze względów pragmatycznych powinny być prawnie sankcjonowane bez potrzeby prowadzenia czasochłonnych procedur wyjaśniających. W związku z tym proponuje się, aby zobowiązanie podatkowe wygasło także poprzez zapłatę dokonaną przez osoby wymienione w art. 4a ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, z późn. zm.) tj. przez małżonka podatnika, jego zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę (bez limitu kwotowego). Proponuje się przyjąć domniemanie, że zapłata podatku przez podmiot wymieniony w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, następuje ze środków podatnika, jeśli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do jej przeznaczenia na zobowiązanie podatnika (nowy **art. 62b § 1 pkt 1, § 2 i 3** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się, aby zapewnienie przez organ podatkowy obsługi kasowej odbywało się w kasie urzędu lub w kasie innego podmiotu obsługującego organ podatkowy (**art. 60 § 1 pkt 1** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana nie spowoduje likwidacji kas, a umożliwi zlecanie przez naczelników urzędów skarbowych obsługi kasowej podmiotom zewnętrznym profesjonalnie zajmującym się obsługą finansową. Zauważyć należy, że wpłat w kasie dokonuje niewielka liczba podatników, koszty prowadzenia kas są niewspółmiernie wysokie do liczby transakcji gotówkowych w ciągu roku i przewyższają korzyści z ich funkcjonowania. Na koszty funkcjonowania kasy składają się bowiem: wydatki osobowe dotyczące pracowników zajmujących się tym zadaniem, rzeczowe związane z wyposażeniem i zapewnieniem szczególnych warunków bezpieczeństwa, a także wydatki na zakup usługi bieżącego zasilenia w odpowiednią ilość gotówki. Podatnicy, którzy płacą podatki lub odbierają należności podatkowe w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy nie ponoszą i nie będą ponosić z tego tytułu żadnych kosztów. Proponowane rozwiązanie nie wpłynie znacząco na sytuację podatników, gdyż zdecydowana większość płatności już teraz dokonywana jest w formie obrotu bezgotówkowego.

Art. 60 ustawy – Ordynacja podatkowa wymaga uwzględnienia w jego treści możliwości dokonywania wpłat na rachunek płatniczy prowadzony przez instytucje pieniądza elektronicznego, które stanowią jedną z kategorii dostawców usług płatniczych mogących świadczyć usługi płatnicze, w tym prowadzić rachunki płatnicze lub dokonywać przekazów pieniężnych, zgodnie z art. 4 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach

płatniczych (Dz. U. Nr 199, poz. 1175, z późn. zm.). Instytucje pieniądza elektronicznego są to podmioty uprawnione do wydawania pieniądza elektronicznego i świadczenia wszystkich usług płatniczych, w tym również usługi polecenia przelewu. Są to podmioty zbliżone funkcjonalnie do instytucji płatniczych, jednak muszą one spełniać wyższe wymogi kapitałowe niż wymogi stawiane instytucjom płatniczym, ze względu na to, że mogą wydawać pieniądź elektroniczny bez ograniczeń terytorialnych i ilościowych. Są to dostawcy usług płatniczych ustanowieni na mocy dyrektywy o pieniądzu elektronicznym (aktualnie dyrektywy 2009/110/WE). Uwzględnienie instytucji pieniądza elektronicznego w katalogu podmiotów za pośrednictwem których można dokonywać zapłaty podatku ułatwi zapłatę podatków.

Natomiast wprowadzenie możliwości zapłaty należności pobieranych przez urzędy skarbowe, za pomocą karty płatniczej rozszerzy możliwości zapłaty podatku, a w perspektywie czasu może przyczynić się do ograniczenia liczby punktów obsługi kasowej, przyjmujących wpłaty gotówkowe.

Należy również podkreślić, że przedmiotowa propozycja sprzyjać będzie zmniejszeniu zaległości we wpłatach podatków i ograniczeniu konieczności ewentualnego prowadzenia postępowania egzekucyjnego, czyniąc tym samym postępowanie podatkowe skuteczniejszym, ekonomicznym a także, w zakresie wpłat dokonywanych przez podatników, mniej uciążliwym (brak konieczności wykonywania dodatkowych czynności jak np. wizyta w banku, na poczcie czy logowanie na elektronicznym koncie bankowym).

Dodatkowo należy wskazać, że przedmiotowa propozycja znajduje uzasadnienie również z uwagi na istniejącą już możliwość zapłaty za pomocą karty płatniczej kary grzywny nałożonej w drodze mandatu karnego, która została wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz.U. Nr 94, poz. 552). Podobne rozwiązania funkcjonują w szeregu innych ustaw, tj.: w ustawie z dnia 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (Dz. U. z 1013 r. poz. 260, z późn. zm.), ustawie z dnia 6 września 2001 r. o transporcie drogowym (Dz. U. z 2013 r. poz. 1414, z późn. zm.) i ustawie z dnia 20 czerwca 1997 r. o ruchu drogowym (Dz. U. z 2012 r. poz. 1137, z późn. zm.).

Dodatkowo należy zwrócić uwagę, iż opłaty i prowizje (opłata interchange, opłata na rzecz organizacji kartowej i marża agenta rozliczeniowego) dla płatności kartami płatniczymi z tytułu zapłaty podatku, zgodnie przedstawioną powyżej propozycją, obciążają podatnika. Ustawą z dnia 30 sierpnia 2013 r. o zmianie ustawy o usługach płatniczych (Dz. U. z 2013 r. poz. 1271) dodano przepis art. 38a, zgodnie z którym stawka opłaty interchange nie może przekroczyć 0,5% wartości jednostkowej krajowej transakcji płatniczej, o której mowa w art. 3 ust. 1 pkt 2 lit. b oraz - w zakresie transakcji płatniczej przy użyciu karty płatniczej - art. 3 ust. 1 pkt 3. Przedmiotowy przepis wszedł w życie od dnia 1 stycznia 2014 r. i poprzez znaczne obniżenie opłaty interchange dla płatności kartami płatniczymi z tytułu podatków może pozytywnie wpłynąć na upowszechnienie tej formy zapłaty należności także w zakresie podatków. Propozycja, aby podatnik ponosił opłaty i prowizje z tytułu zapłaty podatku za pomocą karty płatniczej będzie oddziaływała na zwiększenie wydatków ponoszonych przez obywateli w związku z koniecznością zapłaty podatku. Jednakże należy zauważyć, że proponowane przepisy nie obligują do zapłaty podatku kartą płatniczą, a jedynie dają taką możliwość. Stąd podatnik może wybrać inną formę zapłaty podatku, która nie będzie wiązała się z koniecznością poniesienia dodatkowych opłat. W związku z powyższym trudno oszacować wysokość dodatkowych wydatków, które ewentualnie zostaną poniesione przez podatników płacących podatki za pomocą karty płatniczej.

Proponuje się, aby w przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. Nr 199, poz. 1175, z późn. zm.), niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za termin zapłaty podatku uważany był dzień złożenia zlecenia płatniczego przez podatnika, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie wskazanym w art. 54 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (zmieniony **art. 60 § 1a** Ordynacji podatkowej). Proponowane rozwiązanie wynika z faktu, że w praktyce, w szczególności w przypadku wpłat dokonywanych z zagranicznego banku, nie jest możliwe ustalenie kiedy został obciążony rachunek bankowy podatnika.

Zgodnie z art. 115 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym dopiero po wszczęciu egzekucji zaspokojenie kosztów upomnienia następuje w pierwszej kolejności. W takim przypadku przepisy art. 115 § 1 ww. ustawy mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów art. 55 i art. 62 Ordynacji podatkowej. Obecne rozwiązanie polegające na konieczności egzekwowania samych kosztów upomnienia jest uciążliwe dla podatnika i nieekonomiczne. Wszczęcie postępowania egzekucyjnego na same koszty upomnienia generuje dalsze koszty egzekucyjne dlatego właściwszym jest zaspokajanie tych kosztów wraz z wpłatą na należność główną. Wobec tego proponuje się wprowadzenie obowiązku zaliczania przez organy podatkowe dokonanej wpłaty w pierwszej kolejności na koszty upomnienia (**art. 62 § 2** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana rozwiąże techniczno-rachunkowy problem zaspokajania kosztów upomnienia z dokonanej przez podatnika wpłaty i jednocześnie zlikwiduje problem konieczności egzekwowania samych kosztów upomnienia. Nowe rozwiązanie, z uwagi na postanowienia art. 115 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, będzie miało zastosowanie tylko w przypadku dokonania wpłaty przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. Należy także uwzględnić, że proponowana zmiana będzie dotyczyć wpłat nie tylko podatników, ale wszystkich podmiotów dokonujących wpłat do organów podatkowych wymienionych w art. 62 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa. Postanowienie, o którym mowa w aktualnym art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej powinno być wydawane także w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet kosztów upomnienia. Ponadto w zdaniu pierwszym powołanego przepisu zbędne jest powielanie normy zawartej już w art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 62 § 5** Ordynacji podatkowej). Proponuje się, aby w przypadku, gdy wpłata w całości pokrywa kwotę główną zaległości wraz z odsetkami za zwłokę lub gdy zaliczenie wpłaty następuje w całości zgodnie z żądaniem podatnika lub gdy kwota wpłaty podlegającej zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia nie przekracza pięciokrotności kosztów upomnienia lub gdy do wpłat dokonanych po terminie płatności, co do których nie naliczono odsetek za zwłokę zgodnie z art. 54 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, postanowienie było wydawane wyłącznie na wniosek (projektowany **art. 62 § 6** pkt 1-4 Ordynacji podatkowej). Według powyższych propozycji to podatnik będzie decydował czy ma być wydane postanowienie o zaliczeniu. Należy przypuszczać, że ze względu na brak wątpliwości co do prawidłowości zaliczenia lub niewielkie kwoty zaliczenia podatnicy nie będą składać wniosków o wydanie postanowienia. Stąd wprowadzenie proponowanych regulacji spowoduje zmniejszenie liczby wydawanych postanowień, a przez to obniżenie kosztów korespondencji organów podatkowych. Wprowadzenie obowiązku zaliczenia wpłaty w pierwszej kolejności na koszty upomnienia wymaga zmian dostosowawczych w Ordynacji podatkowej.

Specyfika częściowego dokonywania wpłat na poczet zaległości podatkowej oraz zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych wymaga wyłączenia

stosowania zasad zaokrąglenia określonych w art. 63 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa przy dokonywaniu wpłat i zaliczeń. W przypadku zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych (art. 76 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa) również wystąpi „reszta”, ponieważ kwota nadpłaty nie podlega zaokrągleniu i jej końcówka może być wyrażona w groszach. Przedstawione wyłączenia zasad zaokrąglenia są zawarte w nowym **art. 63 § 3** Ordynacji podatkowej.

Rozdział 7a *Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych*

Proponuje się zmodyfikowanie treści **art. 67a § 1 pkt 2** ustawy – Ordynacja podatkowa w ten sposób, aby przepis ten jednoznacznie dopuszczał możliwość odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty samych odsetek za zwłokę od nieuregulowanych zaliczek, także gdy nie wydano decyzji, o której mowa w art. 53a ustawy – Ordynacja podatkowa. Zróżnicowanie stosowania ulg w zależności od tego czy decyzja taka została lub nie została wydana nie jest uzasadnione.

Umorzenie jest odrębnym od zakończenia postępowania upadłościowego sposobem zamknięcia postępowania upadłościowego bez przeprowadzenia likwidacji majątku upadłego czy zawarcia układu (art. 361 ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze). Po umorzeniu postępowania upadłościowego zaległości podatkowe zazwyczaj są nieściągalne. To samo dotyczy sytuacji, gdy sąd oddali wniosek o ogłoszenia upadłości. Dlatego celowe jest, aby niezaspokojenie kwoty zaległości podatkowej w umorzonym postępowaniu upadłościowym albo oddalenie przez sąd wniosku o ogłoszenie upadłości stanowiły przesłankę umorzenia z urzędu zaległości podatkowej (**art. 67d § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej). Organ podatkowy będzie mógł umorzyć zaległość podatkową wyłącznie w przypadku, gdy umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc de minimis – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis (**art. 67d § 4** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 8 *Przedawnienie*

Ustawa – Prawo upadłościowe i naprawcze nie posługuje się wyrażeniem „ukończenie postępowania upadłościowego”, które występuje w zdaniu drugim **art. 70 § 3** ustawy – Ordynacja podatkowa. Dlatego celowe jest, aby w powyższym przepisie zamiast „postanowień o ukończeniu postępowania upadłościowego” wymienić „postanowienia o zakończeniu postępowania upadłościowego” i „postanowienia o umorzeniu postępowania upadłościowego.” Te dwie kategorie postanowień funkcjonalnie należą do postanowień kończących postępowanie upadłościowe.

W aktualnym stanie prawnym istnieją wątpliwości czy ogłoszenie upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia powoduje skutek w postaci przerwania biegu tego terminu. Z jednej strony, skoro termin przedawnienia w tym czasie nie biegnie, to nie może dojść do jego przerwania. Z drugiej strony, zgodnie z celem unormowania zawartego w art. 70 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa ogłoszenie upadłości powinno powodować wydłużenie okresu, w jakim możliwe jest dochodzenie wierzytelności podatkowych. Ogłoszenie upadłości nie ma wpływu na możliwość ustalenia/określenia zobowiązania podatkowego ale ma negatywny wpływ na egzekucję należności podatkowych. Przykładowo w razie ogłoszenia upadłości z możliwością zawarcia układu postępowania egzekucyjne dotyczące

wierzytelności objętych z mocy prawa układem, wszczęte przed ogłoszeniem upadłości, podlegają zawieszeniu z mocy prawa z dniem ogłoszenia upadłości (art. 140 ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze). Nie jest więc także dopuszczalne wszczynanie nowych postępowań egzekucyjnych. Po ogłoszeniu upadłości nie można obciążyć składników masy upadłości hipoteką i zastawem skarbowym w celu zabezpieczenia wierzytelności powstałej przed ogłoszeniem upadłości (art. 81 ust. 1 ustawy - Prawo upadłościowe i naprawcze). W związku z tym, w celu usunięcia wątpliwości i zabezpieczenia interesów fiskalnych Skarbu Państwa proponuje się w art. 70 § 3a Ordynacji podatkowej wprowadzić zasadę, że jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 orzekł, że art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Przepis art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., stanowił: „*Nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.*” Trybunał wskazał, że całkowity brak przedawnienia należności zabezpieczonych hipoteką przymusową stanowi przekroczenie zakresu swobody regulacyjnej, przysługującego ustawodawcy w zakresie prawa podatkowego. Trybunał zwrócił także uwagę, że zakwestionowany art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu decyzją ustawodawcy utracił moc obowiązującą 31 grudnia 2002 r. Trybunał Konstytucyjny zauważył, że obecnym odpowiednikiem zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy. Zgodnie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z którym nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r. sygn. akt SK 40/12 nie zanegował dopuszczalności stosowania hipoteki przymusowej. Według Trybunału: „*Niniejsze orzeczenie w żadnym stopniu nie powinno być rozumiane jako podważające dopuszczalność stosowania hipoteki dla zabezpieczenia należności podatkowych w toku kontroli podatkowej – ta forma w niektórych wypadkach jest bowiem niezbędna dla zapewnienia ściągальności podatków. W świetle niniejszej sprawy, nie ma więc podstaw do jej likwidacji.*”. Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że krytycznie odniósł się jedynie do dwóch aspektów art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej w badanym brzmieniu, a mianowicie tego, że:

- 1) *całkowicie wyłącza on przedawnienie niektórych rodzajów należności podatkowych (w badanym stanie prawnym: zabezpieczonych hipoteką przymusową w czasie kontroli podatkowej), a równocześnie*
- 2) *czyni to na podstawie nieuzasadnionego i arbitralnego kryterium (formy zabezpieczenia należności podatkowych).*

W związku z koniecznością wykonania wymienionego wyroku Trybunału Konstytucyjnego wymaga podkreślenia, że zasady przedawniania się zobowiązań podatkowych należy rozpatrywać w perspektywie art. 84 Konstytucji, ustanawiającego powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, a także art. 217 Konstytucji, który ustanawia władztwo finansowe państwa (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 czerwca 2011 r. sygn. P 26/10, pkt III.4.1). W swym dotychczasowym orzecznictwie Trybunał wielokrotnie odnosił się do istoty powszechnego

obowiązku podatkowego wyrażonego w art. 84 Konstytucji. Podkreślał on, że płacenie podatków jest jedną z powinności jednostek wobec państwa, wynikającą z faktu, że każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobligowany do przyczyniania się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Art. 84 Konstytucji, z jednej strony, zobowiązuje więc każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83, pkt IV.12), z drugiej zaś strony, nakłada na ustawodawcę wymóg wprowadzenia adekwatnych do potrzeb gwarancji instytucjonalnych, zapewniających organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (zob. wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86, pkt. III).

Trybunał Konstytucyjny prezentuje także linię orzeczniczą, zgodnie z którą gwarancją zachowania proporcjonalności w ograniczaniu praw w celu realizacji interesu publicznego jest za każdym razem właściwe zrównoważenie interesu prywatnego i publicznego (por. m.in. wyroki TK: z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06, OTK z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96, z 8 października 2007 r., sygn. K 20/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 102).

Wskazać należy na ogromne znaczenie hipotek przymusowych i zastawów skarbowych dla poboru danin publicznych. Aktualnie w zakresie zaległości podatkowych pozostających w kompetencji organów podległych Ministrowi Finansów liczba hipotek przymusowych wynosi ok. 107 tys. na zabezpieczoną kwotę należności głównej ok. 6,2 mld zł, natomiast liczba zastawów skarbowych wynosi ok. 30 tys. na kwotę należności głównej ok. 2 mld zł.

Mając powyższe na uwadze, proponuje się, aby zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym przedawniały się na zasadach ogólnych tj. hipoteka lub zastaw nie będą miały żadnego wpływu na bieg terminu przedawnienia. Zgodnie z zaleceniami Trybunału Konstytucyjnego, zasoby majątkowe podatnika nie będą zatem miały wpływu na czas wymiaru i poboru podatku. Jednocześnie przedawnienie zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką lub zastawem skarbowym nie będzie naruszać uprawnienia wierzyciela hipotecznego lub zastawnika do uzyskania zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu (art. 59a § 1 Ordynacji podatkowej). Przyjęte rozwiązanie jest wzorowane na przepisach art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz art. 317 Kodeksu cywilnego. Pozycja wierzyciela publicznoprawnego nie może być gorsza niż wierzyciela cywilnoprawnego przy korzystaniu z tych samych form zabezpieczeń. Zgodnie z art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką nie narusza uprawnienia wierzyciela hipotecznego do uzyskania zaspokojenia z nieruchomości obciążonej. Przepisu tego nie stosuje się do roszczeń o świadczenia uboczne. Przepis art. 77 ustawy o księgach wieczystych i hipotece jest wyjątkiem od przepisów art. 117 Kodeksu cywilnego, które odmiennie regulują skutki przedawnienia roszczeń. Zgodnie z art. 117 § 2 zd. 1 Kodeksu cywilnego dłużnik osobisty może, po upływie terminu przedawnienia, uchylić się od zaspokojenia roszczeń, chyba że zrzeknie się korzystania z zarzutu przedawnienia. Natomiast hipoteka chroni wierzyciela przed negatywnymi skutkami przedawnienia wierzytelności zabezpieczonej hipoteką. Jeżeli właściciel nieruchomości jest zarazem dłużnikiem osobistym, przedawnienie nie pozbawia wierzyciela hipotecznego uprawnienia do zaspokojenia się z nieruchomości. Jednakże będzie z niej odpowiadał tylko do wysokości sumy hipoteki. Jeżeli wierzytelność hipoteczna będzie od niej wyższa, w stosunku do nadwyżki właścicielowi nieruchomości obciążonej przysługuje zarzut przedawnienia. W przypadku, gdy dłużnikiem hipotecznym jest osoba niebędąca dłużnikiem osobistym, to jego odpowiedzialność, po przedawnieniu roszczeń dłużnika

osobistego, stanie się odpowiedzialnością wyłączną. Wierzyciel hipoteczny może bowiem żądać zapłaty przedawnionej wierzytelności jedynie od niego, jednakże tylko do wysokości sumy hipoteki. Natomiast nie może dochodzić nawet od dłużnika hipotecznego nadwyżki ponad tę sumę (I. Heropolitańska (w) I. Heropolitańska, A. Drewicz-Tułodziecka, K. Hryćków-Mycka, P. Kuglarz, Ustawa o księgach wieczystych i hipotece. Komentarz, Legalis 2013, komentarz do art. 77, tezy 2-4). Natomiast według art. 317 Kodeksu cywilnego przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej zastawem nie narusza uprawnienia zastawnika do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej. Przepisu powyższego nie stosuje się do roszczenia o odsetki lub inne świadczenia uboczne.

W ten sposób pozycja wierzyciela publicznoprawnego zostaje zrównana z pozycją wierzyciela cywilnoprawnego. Przepis **art. 59a § 1** Ordynacji podatkowej skutkować będzie przedawnieniem zobowiązania podatkowego (zgodnie z wyrokiem TK) i jednocześnie zagwarantuje realizację uprawnienia wierzyciela wynikającego z treści prawa zastawniczego, tj. zaspokojenia się z rzeczy obciążonej tym prawem. Są to bowiem prawa bezwzględnie skuteczne wobec wszystkich podmiotów podlegających danemu prawodawstwu (*erga omnes*). Propozycja ta zapewni zachowanie spójności przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa z przepisami regulującymi prawa zastawnicze (ustawy o księgach wieczystych i hipotece oraz Kodeksu cywilnego).

Dodatkowo proponuje się umożliwić w zakresie zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym zapłatę zaległości podatkowej po upływie terminu przedawnienia (**art. 59a § 1 zdanie drugie**). Taki stan prawny da podatnikom możliwość zapłacenia zobowiązania podatkowego z innych środków, bez bezwzględnego pozbawienia ich składników majątkowych. Nie w każdej sytuacji egzekucja z przedmiotu obciążenia jest pożądana, szczególnie wtedy gdy dotyczy to lokalów mieszkalnych lub rzeczy wykorzystywanych do bieżącej działalności gospodarczej.

Jednocześnie niezbędne jest dokonanie zmiany wyłączającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką przymusową i zastawem skarbowym. Aktualnie przedawnienie zobowiązania podatkowego oznacza wygaśnięcie z mocy prawa tego zobowiązania na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 albo § 2 pkt 5 tej ustawy. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest równoznaczne z wygaśnięciem stosunku podatkowoprawnego, który powstał w momencie indywidualizacji obowiązku podatkowego. Oznacza to, że po wygaśnięciu zobowiązania podatkowego nie istnieją więzi prawne między podatnikiem (płatnikiem, inkasentem) a wierzycielem zobowiązania podatkowego. Aktualnie wygaśnięcie zobowiązania podatkowego z powodu przedawnienia na podstawie art. 59 Ordynacji podatkowej skutkuje zwolnieniem z odpowiedzialności za to zobowiązanie. Aby możliwe było po przedawnieniu zobowiązania podatkowego uzyskanie zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu albo zapłata zaległości podatkowej zasadne jest dodanie w **art. 59a § 2** Ordynacji podatkowej zastrzeżenia, że w tym zakresie dla potrzeb zaspokojenia zobowiązania z przedmiotu hipoteki lub zastawu zobowiązanie nie wygaśło.

Proponuje się rozszerzyć możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w oparciu o art. 70a Ordynacji podatkowej, o sytuację w której została wszczęta procedura wzajemnego porozumiewania na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, a ta umowa nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia. W 2012 r. były 4 takie wystąpienia, a w 2013r. jedno (wzajemne porozumienia są inicjowane wnioskiem podatnika w celu zniesienia podwójnego opodatkowania więc skutkiem zawieszenia przedawnienia będzie umożliwienie zwrotu podatnikowi nadpłaty). Wniosek o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się, co do zasady, może być złożony

przed upływem 3 lat od pierwszego urzędowego zawiadomienia o sytuacji powodującej podwójne opodatkowanie. Procedury wzajemnego porozumiewania się są zazwyczaj długotrwałe i zdarzają się sytuacje, kiedy pomimo że wniosek został złożony zanim zobowiązanie się przedawniło, to porozumienie zostaje zawarte już po tym terminie. Powoduje to problemy z wprowadzeniem takiego porozumienia w życie. W powyższym przypadku zawieszenie biegu terminu przedawnienia powinno nastąpić od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumienia (**art. 70a § 1a i 3** Ordynacji podatkowej).

W nowym **art. 70d** Ordynacji podatkowej przewidziano, że w sytuacji gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje możliwość wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia, to porozumienie będzie uwzględnione pomimo upływu terminów przedawnienia.

Ustawa – Ordynacja podatkowa nie przewiduje stosowania regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego do zaległości podatkowych, o których mowa w art. 52 Ordynacji podatkowej, zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego oraz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Rodzi to spory prawne, w szczególności co do terminu, w jakim dopuszczalne jest wydanie decyzji określających powyższe elementy konstrukcyjne podatków. Proponuje się zatem umożliwienie odpowiedniego stosowania regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego zawartych w art. 70, art. 70a i 70c Ordynacji podatkowej do ww. elementów konstrukcyjnych podatków. Uregulowanie powyższych kwestii wymaga zmian dostosowawczych w kwestii terminu, w którym istnieje obowiązek przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów (**art. 86**).

Bieg terminu przedawnienia zaległości podatkowych, o których mowa w art. 52 Ordynacji podatkowej powinien być liczony od końca roku kalendarzowego, w którym organ podatkowy dokonał zwrotu lub zaliczenia nienależnej kwoty lub płatnik pobrał nienależne wynagrodzenie (**art. 71 pkt 2** Ordynacji podatkowej).

W kwestii przedawnienia zwrotu różnicy podatku i zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 29 czerwca 2009 r. sygn. akt I FPS 9/08, w której stwierdził, że „art. 70 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) ma zastosowanie do należności z tytułu nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług.”. Problematyka ta pojawia się w dalszym ciągu w orzecznictwie sądów administracyjnych (m. in. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 stycznia 2013 r. sygn. akt I SA/ 1273/12, wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 20 grudnia 2011 r. sygn. akt I SA 719/11, wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2011 r. sygn. akt I FSK 155/10, wyrok NSA z 22 lutego 2011 r. I FSK 1835/08). Sądy - odwołując się do ww. uchwały – stwierdzają, że Ordynacja podatkowa przewiduje instytucję przedawnienia jedynie dla jednej formy przekształcenia obowiązku podatkowego w podatek od towarów i usług, tzn. w zobowiązanie podatkowe, z pominięciem przedawnienia innych postaci przekształcenia tegoż obowiązku - w kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku. W związku z podkreślaną w orzecznictwie sądowym potrzebę uregulowania w Ordynacji podatkowej przedmiotowej kwestii, proponuje się, aby bieg terminu przedawnienia zwrotu różnicy podatku i zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług rozpoczynał się licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin złożenia deklaracji za okres z rozliczenia którego powstała kwota do zwrotu. Terminy zwrotu są określone w ustawie o podatku od towarów i usług (**art. 71 pkt 3** Ordynacji podatkowej).

Zagadnienie przedawnienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług jest kwestią problematyczną, na co wskazuje niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych. W niektórych wyrokach (z dnia

14.12.2009r. sygn. akt I SA/Wr 1342/09, w Łodzi z dnia 27.04.2011 r. sygn. akt I SA/Łd 1222/10 i z dnia 07.06.2011 r. sygn. akt I SA/Łd 546/11) przyjmuje się, że termin przedawnienia nadwyżki rozpoczyna bieg od końca roku kalendarzowego, w którym nadwyżka ta zmaterializowała się w formie zobowiązania podatkowego lub zwrotu na rachunek bankowy. Istnieją jednak wyroki, w którym sądy uznają za niedopuszczalne orzekanie w przedmiocie nadwyżki do przeniesienia po upływie 5 lat licząc od końca roku, w którym nastąpiło rozliczenie podatku za dany okres rozliczeniowy, np. wyrok NSA z 09.03.2010 r., sygn. akt I FSK 3/09. Bezspornie prawo do przeniesienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym ulega przedawnieniu. Judykatura nie wypracowała jednak jednolitego stanowiska, jaki moment przyjąć za początek biegu terminu przedawnienia. Wobec tego proponuje się wprowadzić regulację, zgodnie z którą bieg terminu przedawnienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług rozpoczynał się licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin złożenia deklaracji za okres, w którym ta nadwyżka została rozliczona poprzez obniżenie zobowiązania podatkowego lub podwyższenie kwoty podatku do zwrotu. Tożsame zasady przedawnienia przyjęto także dla podatku naliczonego tj. kwoty o której mowa w art. 86 ust. 19 ustawy o podatku od towarów i usług (**art. 71 pkt 4** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 9 *Nadpłata*

Brak jest uzasadnienia do traktowania zapłaconych nienależnie: odsetek za zwłokę, zaległości, o których mowa w art. 52 oraz opłaty prolongacyjnej w inny sposób niż jako nadpłat. W celu uniknięcia sporów proponuje się doprecyzowanie w **art. 72 § 3** Ordynacji podatkowej pojęcia nadpłaty. Powyższe należności powinny być traktowane na równi z nadpłatą.

Aktualny przepis art. 73 § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej może sugerować, że regulacja nim objęta dotyczy wszystkich podatników podatku od towarów i usług, składających deklaracje kwartalne, w tym nieobowiązanych do zapłaty zaliczek. Regulacje określające moment powstania nadpłaty dla tego podatku powinny odnosić się wyłącznie do podatników dokonujących wpłat zaliczkowych. Proponuje się doprecyzowanie przepisu **art. 73 § 2 pkt 4** Ordynacji podatkowej określającego moment powstania nadpłaty dla podatników podatku od towarów i usług, którzy składają deklaracje kwartalne. Wprowadzenie proponowanego uregulowania usunie występujące w tym zakresie wątpliwości interpretacyjne.

Wraz z wejściem w życie Traktatu z Lizbony zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską z dnia 13 grudnia 2007 r. (Dz.U. z 2009 Nr 203, poz. 1569) Europejski Trybunał Sprawiedliwości zmienił nazwę na Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Powyższa zmiana powinna być uwzględniona w przepisach Ordynacji podatkowej.

Obowiązujące przepisy art. 75 § 2 Ordynacji podatkowej zbyt kazuistycznie określają przypadki, w których przysługuje uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Dlatego zasadne jest wprowadzenie przepisów mających charakter normy ogólnej obejmującej wszystkie wymienione podmioty uprawnione. Proponowane w **art. 75 § 2** Ordynacji podatkowej zmiany zachowają obecne uprawnienia płatników lub inkasentów, a także uprawnienia podatników i osób, które były współnikami spółek cywilnych w chwili rozwiązania spółki. Płatnik lub inkasent nadal będzie mógł złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty tylko w sytuacjach powodujących uszczerbek w jego majątku, gdy na skutek

własnych błędów wpłacił podatek w wysokości większej od należnej albo większej od pobranej. Okoliczność, że w odrębnych przepisach ustaw podatkowych np. w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz w ustawie o opłacie skarbowej został uregulowany szczególny tryb zwrotu podatku, który jest odrębną instytucją od instytucji stwierdzenia nadpłaty i dotyczy innych przypadków, niż wymienione w przepisach Ordynacji podatkowej dotyczących nadpłat przemawia za pozostawieniem art. 75 § 6 Ordynacji podatkowej. W związku ze zmianami w art. 75 § 2 Ordynacji podatkowej konsekwentnie należy wprowadzić zmiany dostosowawcze, m.in. w powołanym **art. 75 § 6** Ordynacji podatkowej.

Proponuje się wyłączyć obowiązek pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty załączanej do korygującej deklaracji składanej wraz wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W takim przypadku uzasadnienie przyczyn korekty będzie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty (**dodane zdanie drugie w art. 75 § 3** Ordynacji podatkowej).

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty powinno być postępowaniem odrębnym od wszczynanego z urzędu postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa. Dysponentem tego postępowania jest wnioskodawca a celem tego postępowania jest weryfikacja samoobliczenia podatku, zdaniem wnioskodawcy generującego nadpłatę, w zakresie jego żądania. To postępowanie ograniczone przedmiotowo zakresem żądania powinno być przeprowadzone, w terminie 2 miesięcy, pod rygorem oprocentowania stwierdzonej nadpłaty. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym są znaczne rozbieżności w kwestiach związanych z postępowaniami w sprawach stwierdzenia nadpłaty w przypadku powstania wątpliwości co do istnienia i wysokości kwoty nadpłaty. Rozbieżności te dotyczą wzajemnego stosunku postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty do postępowania wymiarowego, którego przedmiotem jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego. Orzecznictwo sądowe w ostatnich latach wiązało, w coraz większym stopniu, postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty z postępowaniem w sprawie określenia wysokości zobowiązania wszczynanym z urzędu. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z dnia 27 stycznia 2014 r. sygn. akt II FPS 5/13 stwierdził, że: *„W przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 wymienionej ustawy.”* Konieczne są zmiany przywracające pierwotny zamysł ustawodawcy szybkiego ale ograniczonego przedmiotowo postępowania funkcjonującego niezależnie od pełnego postępowania „wymiarowego”. Proponuje się, aby organy podatkowe miały obowiązek określenia w decyzji stwierdzającej nadpłatę wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty związane jest ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego (**art. 75 § 6** Ordynacji podatkowej). Przedmiotowa zmiana jest zgodna z powyższą uchwałą, w uzasadnieniu której wskazuje się na konieczność wszczynania z urzędu postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego tylko, jeśli korekta deklaracji obejmuje całość albo znaczną część samoobliczenia podatku. Wprowadzenie projektowanego **art. 75 § 6** Ordynacji podatkowej będzie oznaczać, że zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie ograniczony treścią wniosku podatnika i zakresem dokonanej korekty. W ramach tego postępowania organ podatkowy analizuje wyłącznie stan faktyczny określony przez podatnika. Postępowanie zmierzające do określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji stwierdzającej nadpłatę będzie miało zakres

ograniczony do zakresu żądania podatnika. Rozdzielenie pełnego postępowania wymiarowego i „częstkowego” postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest systemowo uzasadnione. Przyjęcie proponowanego rozwiązania bazuje na założeniu, że złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie powinno rodzić po stronie organu podatkowego automatycznego obowiązku wszczynania postępowania mającego na celu zbadanie wszystkich elementów konstrukcyjnych zobowiązania podatkowego, czego nie żąda podatnik. Celem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest wyjaśnienie wyłącznie kwestii nadpłaty żądanej przez podatnika. Ograniczenie zakresu postępowań w sprawie stwierdzenia nadpłaty spowoduje skrócenie tych postępowań i w efekcie szybszy zwrot nadpłat. Proponowane rozwiązanie jest więc korzystne dla podatników. Proponuje się, aby określenie wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji stwierdzającej nadpłatę nie ograniczało możliwości wydania kompleksowej decyzji wymiarowej (w trybie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej) w okresie późniejszym, o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę (**art. 75 § 7** Ordynacji podatkowej). Nałożenie obowiązku informacyjnego będzie sprzyjało poczuciu bezpieczeństwa prawnego podatnika. Stwierdzenie nadpłaty w zakresie żądania podatnika, ograniczonego do konkretnych okoliczności faktycznych i dowodów potwierdzających ich zaistnienie, nie oznacza akceptacji prawidłowości całego samoobliczenia podatku. Decyzje o stwierdzeniu nadpłaty są decyzjami „częstkowymi” i mogą funkcjonować w obrocie prawnym równolegle bez ich formalnego wzruszania. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana w toku postępowania wszczętego z urzędu, ponieważ jest decyzją kompleksową i obejmuje wszystkie elementy stanu faktycznego, również te które były objęte wcześniejszymi decyzjami częstkowymi, powinna zastąpić decyzje częstkowe. Właściwym po wydaniu z urzędu decyzji określającej będzie wygaśnięcie z mocy prawa decyzji stwierdzających nadpłatę. Należy wprowadzić uregulowanie, zgodnie z którym w sprawie stwierdzenia nadpłaty organ podatkowy wydaje decyzję (**art. 75 § 6** Ordynacji podatkowej). Taka forma rozstrzygnięcia będzie miała zastosowanie w razie wątpliwości co do istnienia i wysokości kwoty nadpłaty. Jeśli organ podatkowy w decyzji stwierdzi nadpłatę uwzględniając w części wniosek strony, w pozostałej części odmówi stwierdzenia nadpłaty (**art. 75 § 6 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej). Ponadto proponuje się doprecyzowanie, że w przypadku zwrotu nadpłaty w trybie bezdecyzyjnym (art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej) korekta wywołuje skutki prawne (**art. 75 § 5** Ordynacji podatkowej).

W związku z uchyleniem art. 81b § 3 Ordynacji podatkowej wniosek o stwierdzenie nadpłaty stał się dopuszczalny w okresie między zakończeniem kontroli podatkowej, a wszczęciem postępowania podatkowego (**art. 79 § 1** Ordynacji podatkowej). Tym samym proponuje się uwzględnienie tej zmiany.

Proponuje się uregulować w Ordynacji podatkowej sytuację, gdy po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty zostało wszczęte z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie, w której został złożony wniosek. Jest to sytuacja odwrotna od tej, o której mowa w art. 79 § 1 Ordynacji podatkowej. Postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego obejmuje także stan faktyczny, który stanowi przedmiot postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Nie ma uzasadnienia do równoległego prowadzenia dwóch postępowań od takim samym zakresie stanu faktycznego i powielania czynności dowodowych. Dlatego proponuje się, aby żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlegało rozpatrzeniu w postępowaniu wszczętym z urzędu (**zdanie drugie w art. 79 § 1** Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zasadne jest wprowadzenie analogicznego rozwiązania w przypadku złożenia wniosku o zwrot nadpłaty (**zmiana art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej**) oraz złożenia wniosku o zwrot podatku (**wpisanie art. 79 w art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej**).

Wniosek o stwierdzenie nadpłaty wraz korektą deklaracji może być złożony do czasu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wymaga uregulowania problem załatwienia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy:

- wniosek ten został złożony tuż przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego,
- istnienie lub żądana wysokość nadpłaty budzi wątpliwości i nie może zostać zwrócona w trybie bezdecyzyjnym oraz
- zakończenie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest niemożliwe przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

W praktyce przedstawiony problem dotyczy wniosków o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektami deklaracji, w wyniku których następuje zmniejszenie zobowiązania podatkowego. Mając powyższe na uwadze proponuje się wprowadzenie obowiązku rozpatrzenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty – realizując intencje i interes prawny wnioskodawcy - także po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (projektowany **art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej**). Istotą tej zmiany jest umożliwienie ukończenia postępowań wszczętych przed terminem przedawnienia, jednak bez zmiany jego zakresu przedmiotowego. Powyższe zasady powinny mieć odpowiednie zastosowanie do złożonych przed upływem terminu przedawnienia korekt deklaracji wykazujących zwrot podatku, w zakresie weryfikacji zwrotu. Proponuje się także dodać przepis umożliwiający złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty po upływie terminu przedawnienia, jeżeli prawo do stwierdzenia nadpłaty wynika z zawartego porozumiewania w trybie procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Konieczność wdrożenia zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia, co może wymagać uruchomienia procedury stwierdzenia nadpłaty, wynika z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (**art. 79 § 4 Ordynacji podatkowej**).

Proponuje się zmianę upraszczającą procedurę zaliczania nadpłaty na poczet odsetek za zwłokę od zaliczek na podatek nieuiszczanych w trakcie roku podatkowego polegającą na wprowadzeniu możliwości zaliczenia nadpłaty na poczet tych odsetek nawet gdy nie wydano decyzji na podstawie art. 53a. Nadpłaty powinny być także zaliczane na poczet kosztów upomnienia, co uprości pobór tych kosztów (**art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej**). Egzekwowanie samych kosztów upomnienia byłoby zbyt kosztowne zarówno dla podatników, jak i dla administracji podatkowej.

W związku z upowszechnieniem zwrotu wszystkich nadpłat na rachunek bankowy (na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej) podatnika, płatnika lub inkasenta proponuje się zniesienie szczególnego trybu postępowania z nadpłatami w małych kwotach tj. zwrot tylko na wniosek i tylko w kasie (aktualny **art. 76 § 2 i art. 77b § 3 Ordynacji podatkowej**). Zmiana ta polega na przyjęciu jako zasady dokonywania wszystkim podatnikom (płatnikom, inkasentom) zwrotu nadpłaty na wskazany przez nich rachunek bankowy. Jeśli podatnik (płatnik lub inkasent) nie wskaże organowi rachunku bankowego nadpłata będzie zwracana przekazem pocztowym, chyba że zażąda zwrotu nadpłaty w kasie (**art. 77b § 1 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej**). Nadpłaty w małych kwotach podlegałyby

ogólnym regułem zaliczania, określonym w art. 76 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Ponadto proponuje się, aby nadpłata, której wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia, podlegała zwrotowi w pierwszej kolejności na rachunek, a jeżeli nie wskazano rachunku, aby podlegała zwrotowi wyłącznie w kasie (**art. 77b § 3** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana jest zgodna z przyjętą ogólną zasadą zwrotu nadpłat na rachunek. Podwyższenie do wysokości dwukrotności kosztów upomnienia limitu kwot podlegających zwrotowi wyłącznie w kasie, jeśli nie wskazano rachunku ma na celu ograniczenie zwrotu małych kwot nadpłat przekazem pocztowym, ponieważ wysokość opłat pocztowych może przewyższyć kwotę nadpłaty. Zachowana zostanie zasada niepodlegania oprocentowaniu nadpłat w małych kwotach tj. nie przekraczających dwukrotności kosztów upomnienia (**art. 78 § 2** Ordynacji podatkowej).

Większość orzeczeń sądowych dotyczących problematyki zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług należnego spółce cywilnej na poczet zobowiązań podatkowych jej wspólników dopuszcza możliwość takiego zaliczenia. Ze względu na treść art. 76 i 76b Ordynacji podatkowej stanowiska sądów dotyczące zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług można odnieść także do zaliczenia nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań podatkowych jej wspólników. Celem rozwiązania dylematów interpretacyjnych postuluje się, aby zasady zaliczania nadpłat (zwrotów podatku), określone w art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej, miały odpowiednie zastosowanie do zaliczenia nadpłat spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich wspólników (**art. 76 § 3 pkt 2** Ordynacji podatkowej). Zasady zwrotu podatku od towarów i usług zlikwidowanej spółki cywilnej są uregulowane odrębnie – nie wymagają zgody wspólników.

Przepis art. 22 ust. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej traktuje posiadanie przez przedsiębiorcę rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej na równi z posiadaniem rachunku bankowego. Tym samym proponuje się doprecyzowanie w **art. 77b § 1 pkt 1 i 2** Ordynacji podatkowej możliwości zwrotu nadpłaty także na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Aktualnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie odnoszą się do sytuacji, gdy zwrot nadpłaty następuje następcom prawnym i osobom trzecim. Proponuje się, aby ta sytuacja została uregulowana w **art. 77b § 5** Ordynacji podatkowej.

Aktualnie obowiązuje zasada, że zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem powstania nadpłaty (art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 Ordynacji podatkowej). Wyjątek stanowi sytuacja, gdy zostanie złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Niemniej jednak z uwagi na fakt, że ujawnienie nadpłaty następuje po jej powstaniu, w praktyce zaliczenie nadpłaty (w formie postanowienia) następuje pod datą wsteczną. Instytucja zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych stanowi odpowiednik potrącenia, o którym mowa w art. 499 Kodeksu cywilnego, dokonywanego przez oświadczenie złożone drugiej stronie. Proponuje się w analogiczny sposób, jak przyjęto w art. 499 zdanie pierwsze Kodeksu cywilnego, uregulować moment zaliczenia nadpłaty. Zaliczenie nadpłaty staje się możliwe dopiero w momencie, w którym organ podatkowy ujawnia istnienie nadpłaty, a nie w momencie powstania nadpłaty. Wobec tego do art. 76a § 2 Ordynacji podatkowej należy wprowadzić regułę, według której zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych będzie następowało wedle jednolitej reguły tj. z dniem jej ujawnienia przez podatnika (złożenie zeznania lub deklaracji wykazującej nadpłatę lub ich korekty - w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 2 lub złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty) albo przez organ

podatkowy (wydanie decyzji określającej wysokość nadpłaty lub innej decyzji, z której wynika nadpłata). Dopóki podatnik lub organ podatkowy nie obali domniemania zgodności z prawem zobowiązania wykazanego w deklaracji, pomimo obiektywnego, rzeczywistego istnienia nadpłaty organ podatkowy nie może dokonywać jej kompensaty z zaległościami. O istnieniu nadpłaty można mówić dopiero po jej ujawnieniu i od tego momentu można dysponować nadpłatą oraz jej należnym oprocentowaniem poprzez zaliczanie na poczet zaległości z odsetkami. Odejście od obecnego systemu zaliczania nadpłaty na zaległości „pod datą wsteczną” z dnia powstania nadpłaty umożliwi także automatyzację tego procesu w ramach projektu e-Podatki. Brak jest możliwości traktowania nadpłaty jako swoistej zapłaty należności podatkowej dokonanej z zastrzeżeniem, że w przyszłości powstanie zobowiązanie podatkowe, na rzecz którego dokonano nienależnej wpłaty. W konsekwencji, wcześniej powstała, ale niewykazana nadpłata, nie chroni podatnika ani przed późniejszym powstaniem zaległości podatkowej, ani też przed koniecznością uiszczenia odsetek za zwłokę należnych od tej kwoty. Stan ten trwa zaś do momentu dokonania korekty deklaracji podatkowej oraz ewentualnego stwierdzenia nadpłaty podatku (A. Nita, glosa do wyroku NSA z dnia 15 maja 2003 r., sygn. akt I SA/Sz 1458/01, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, zeszyt 4 z 2004, s. 323). Nadpłata i zaległość podatkowa, tak jak obecnie, będą znosić się wzajemnie poprzez instytucję zaliczenia do wysokości kwoty niższej, ale to zniesienie nastąpi w pierwszym momencie, w którym obie te kwoty są znane organowi podatkowemu. Podkreślić należy, że nadpłata podlega oprocentowaniu na zasadach określonych w ustawie. W związku z wprowadzanym rozwiązaniem podatnik co do zasady nie dozna żadnego uszczerbku majątkowego, ponieważ odsetki od zaległości za okres poprzedzający ujawnienie nadpłaty zostaną pokryte oprocentowaniem nadpłaty, które będzie przedmiotem zaliczenia wraz z nadpłatą. Wystąpią jednak sytuacje, gdy z mocy Ordynacji podatkowej oprocentowanie nie będzie naliczane np. w przypadku zwrotu nadpłaty w terminie trzech miesięcy od dnia złożenia zeznania rocznego dla podatników podatku dochodowego. W takim przypadku, mimo, iż nadpłata powstanie z dniem złożenia zeznania rocznego, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych nie będą kompensowane w tym okresie z (nieistniejącym) oprocentowaniem. Odsetki za zwłokę są naliczane zgodnie z mocą prawa (art. 53 § 1 Ordynacji podatkowej). W opisanym przypadku będzie możliwe ich naliczanie. Dodać także należy, że co do zasady powstanie nadpłaty jest wynikiem działania podatnika, a nie organu podatkowego. Z wyłączeniem sytuacji ujawnienia nadpłaty w wyniku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zaliczenie nadpłaty nastąpi z dniem złożenia zeznania lub deklaracji podatkowej wykazującej nadpłatę lub ich korekty – w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 2 Ordynacji podatkowej (**art. 76a § 2 pkt 1** Ordynacji podatkowej) albo z dniem wydania decyzji określającej wysokość nadpłaty lub innej decyzji, z której wynika nadpłata (**art. 76a § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej). Proponuje się także, aby w przypadkach niewymienionych wyżej zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej następowało z dniem powstania nadpłaty (**art. 76a § 2 pkt 4** Ordynacji podatkowej). Przykładowo taka sytuacja będzie miała miejsce w przypadkach wpłaty przez podatnika kwoty ponad wysokość zadeklarowanego zobowiązania podatkowego.

Ordynacja podatkowa wymaga w **zdaniu drugim art. 76b § 1** określenia momentu zaliczenia zwrotu podatku, jeśli zwrot wynika z korekty deklaracji. W takim przypadku zaliczenie zwrotu podatku następuje z dniem złożenia korekty deklaracji wykazującej ten zwrot. Taki moment zwrotu jest akceptowany w orzecznictwie sądowo-administracyjnym np. wyroki NSA: z 19.05.2009 r., sygn. akt I FSK 264/08 i z 31.08.2011 r., sygn. akt I FSK 1195/10.

Proponuje się, aby nadpłata podlegała zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania przez organ podatkowy nowej decyzji w tej samej sprawie - jeżeli nadpłata powstała w związku

z uchyleniem, stwierdzeniem nieważności decyzji. Jeżeli w związku z uchyleniem, stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji nadpłata powinna podlegać zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu, stwierdzeniu nieważności decyzji. Istotą zmian proponowanych w **art. 77 § 1 pkt 1 i 3** Ordynacji podatkowej jest ujednolicenie terminu zwrotu oraz rezygnacja z rodzajowego określenia decyzji. Projektowane zmiany wymagają uchylecia aktualnego pkt 3 w art. 77 § 1 Ordynacji podatkowej. Sytuacje, o których mowa w tym przepisie są objęte nowymi regulacjami. Powyższe propozycje wymagają wprowadzenia zmian dostosowawczych w projektowanym **art. 77 § 3** Ordynacji podatkowej oraz w przepisach dotyczących oprocentowania nadpłat (projektowane **art. 78 § 3 pkt 1-3** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się uregulować skutki często występującej sytuacji, gdy wniosek o zwrot nadpłaty został wniesiony po wydaniu ale przed publikacją bądź wejściem w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Nadpłata podlegałaby wówczas zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny (**art. 77 § 1 pkt 4a** Ordynacji podatkowej). Powyższe propozycje wymagają wprowadzenia zmian dostosowawczych w przepisach dotyczących oprocentowania nadpłat (projektowany **art. 78 § 5 pkt 1** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 9a *Podpisywanie deklaracji*

Proponuje się, aby pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa mogło być składane w formie dokumentu elektronicznego. Pełnomocnictwa te i zawiadomienia o ich odwołaniu podatnik, płatnik lub inkasent będzie składać do ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Propozycja ta związana jest z wprowadzeniem w ustawie – Ordynacja podatkowa nowej instytucji pełnomocnictwa ogólnego i składania tych pełnomocnictw w formie dokumentu elektronicznego do ministra właściwego do spraw finansów publicznych (**art. 80a § 2b i 2c** Ordynacji podatkowej). Zmierza to do skupienia w jednej bazie danych, informacji dotyczących wszystkich pełnomocnictw do podpisywania deklaracji elektronicznych i papierowych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych powinien określić, w drodze rozporządzenia, wzór pełnomocnictwa składanego w formie dokumentu elektronicznego do podpisywania deklaracji oraz wzór zawiadomienia o zmianie lub odwołaniu tego pełnomocnictwa, uwzględniając zakres pełnomocnictwa i dane identyfikujące podatnika, płatnika lub inkasenta oraz pełnomocnika (**art. 80a § 6** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 10 *Korekta deklaracji*

Proponuje się, aby organ podatkowy był obowiązany zawiadomić pisemnie podmiot, który złożył korektę o każdym przypadku jej bezskuteczności (**art. 81b § 2 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej). Nie przewiduje się tu środka zaskarżenia, ponieważ bezskuteczność korekty wynika z art. 81 Ordynacji podatkowej, a zawiadomienie będzie miało jedynie informacyjny charakter.

Proponuje się uregulować konsekwencje sytuacji gdy wydana została decyzja odmawiająca

stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części oraz decyzja o umorzeniu postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

W takim przypadku korekta deklaracji nie wywołuje skutków prawnych. Decyzja o odmowie stwierdzenia nadpłaty lub o umorzeniu postępowania w związku z wycofaniem wniosku powinna zawierać informację o bezskuteczności korekty (**art. 81b § 2a** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 11

Informacje podatkowe

Obowiązek udzielenia informacji na pisemne żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych w razie wystąpienia władz państw obcych - w zakresie i na zasadach określonych w rozdziale 2 działu VIIa oraz wynikających z ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska - należy rozszerzyć na wszystkie organy administracji publicznej. Występują bowiem sytuacje, w których konieczne jest uzyskanie informacji będących w posiadaniu tych organów. Ponadto w celu uniknięcia wątpliwości jakie instytucje finansowe są zobowiązane do udzielania informacji należy odesłać do katalogu podmiotowego tych instytucji zawartego w art. 182 Ordynacji podatkowej (**art. 82 § 3** Ordynacji podatkowej).

W Ordynacji podatkowej brak jest ogólnego przepisu nakładającego na polskie organy administracji obowiązku udzielania posiadanych informacji na wniosek organu podatkowego. Stanowi to niespójność systemową w porównaniu z ustawą o kontroli skarbowej (art. 7) i ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 36), które takie przepisy zawierają. Jednocześnie organy podatkowe mogą uzyskać od innych państw (państw członkowskich UE oraz państw trzecich) informacje podatkowe na podstawie przepisów prawa unijnego (bezpośrednio obowiązujących i zaimplementowanych do Ordynacji podatkowej) oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zasadnym jest zapewnienie spójności systemowej (między przepisami Ordynacji podatkowej a przepisami ustawy o kontroli skarbowej i ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji) oraz zachowanie symetrii między uprawnieniami organów podatkowych w uzyskiwaniu informacji od polskich organów i od administracji zagranicznej. Proponuje się, (wzorem art. 7 ust. 1 i 2 ustawy o kontroli skarbowej) aby organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne były obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu zadań określonych w ustawie. Przy wykonywaniu swoich zadań organy podatkowe należy uprawnąć do nieodpłatnego korzystania z informacji gromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych, ewidencjach i rejestrach przez organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne, w tym również z informacji zapisanych w formie elektronicznej, z zastrzeżeniem zachowania zasad określonych w odrębnych przepisach. Organy podatkowe będą mogły żądać informacji wyłącznie w sprawach indywidualnych (**art. 82b** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 13

Odpowiedzialność solidarna

W celu uniknięcia rozbieżności istniejących w orzecznictwie sądowym proponuje się, aby w razie śmierci jednego z małżonków, który opodatkował swoje dochody łącznie z dochodami drugiego małżonka, tylko drugi z małżonków ponosił odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługiwała mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku (**art. 92 § 3a**

Ordynacji podatkowej i zmiana dostosowawcza w § 3). Przyjęte rozwiązanie respektuje wolę współmałżonków zawartą w złożonym zeznaniu podatkowym. Ponadto dopuszczanie spadkobierców do spraw podatkowych żyjącego podatnika-małżonka wiązałoby się z pośmiertnym „rozdzielaniem” wspólnego zeznania, co mogłoby budzić poważne wątpliwości z zakresu ochrony tajemnicy skarbowej. Przyjęte rozwiązanie wyłącza odpowiedzialność innych osób za zobowiązania podatkowe wynikające ze wspólnego rozliczenia stanowiąc wyjątek od zasad określonych w art. 98 Ordynacji podatkowej. Ustanowienie takiego wyjątku jest dopuszczalne na gruncie prawa podatkowego, które w sposób autonomiczny, niezależnie od regulacji kodeksu cywilnego, może regulować zasady odpowiedzialności za długi podatkowe.

Rozdział 14

Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych

Zasady sukcesji w związku z wniesieniem przedsiębiorstwa jako aportu powinny być analogiczne do obecnie obowiązujących zasad sukcesji przy przekształceniu przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę kapitałową. Wymaga doprecyzowania przypadek następstwa prawnego spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa. Spółka ta powinna wstępować w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek nie mających osobowości prawnej (**art. 93a § 5** Ordynacji podatkowej). Zasadne jest wprowadzenie solidarnej odpowiedzialności spółki z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem (**art. 112c** Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 95p ustawy – Prawo o notariacie, ilekroć w przepisach odrębnych jest mowa o postanowieniu o stwierdzeniu nabycia spadku, należy rozumieć przez to również zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia. Pomimo powyższej regulacji, w celu zachowania jasności i czytelności Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzenie do tej ustawy pojęcia zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia obok pojęcia postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku (**art. 99, art. 105 § 2 i 4** Ordynacji podatkowej).

Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące biegu terminu przedawnienia wobec spadkobierców (**art. 99**) oraz wydawania zaświadczeń na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą (**art. 306f § 2**) odnoszą się do postępowań w sprawie „ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego”, co wskazywałoby na możliwość dziedziczenia obowiązku podatkowego w przypadku nie powstałego jeszcze zobowiązania podatkowego (wyrok NSA z dnia 14.09.2010 r. sygn. akt II FSK 1193/10). Rozwiązanie statuujące odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania podatkowe nie powstałe wobec spadkodawcy jest jednak niezasadne i w celu usunięcia wątpliwości należy tę odpowiedzialność jednoznacznie wyłączyć.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie regulują dostatecznie precyzyjnie przypadków biegu terminów przedawnienia w sytuacji, gdy śmierć spadkodawcy nastąpiła przed rozpoczęciem ich biegu. W opisanej sytuacji bieg terminów przedawnienia powinien się rozpocząć, co do zasady, od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia. Przy czym okres, w którym bieg ww.

terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, nie powinien trwać dłużej niż 2 lata od śmierci spadkodawcy (**art. 99** Ordynacji podatkowej).

Aktualnie przepisy dotyczące orzekania o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców są zawarte w różnych artykułach (art. 100 § 1-2a, art. 102 § 1, art. 104 § 1-3 Ordynacji podatkowej). Ponadto przepisy art. 104 § 1-3 Ordynacji podatkowej przewidują odrębną, nadmiernie sformalizowaną procedurę postępowań w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego (nadpłaty) spadkobiercy w podatku dochodowym od osób fizycznych. Proponuje się uporządkowanie przepisów powyższą materię oraz rezygnację z odrębnego uregulowania postępowania w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego (nadpłaty) spadkobiercy w podatku dochodowym od osób fizycznych. Kwestie ustalania „wymiaru podatkowego” spadkobierców w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz orzekania o zakresie ich odpowiedzialności lub uprawnień nie różnią się na tyle od ustalenia tych samych kwestii w innych podatkach, żeby nie mogły być rozstrzygane według wspólnych zasad. Organ podatkowy ma orzekać w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji (**art. 100 § 1** Ordynacji podatkowej). Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców jednocześnie ustala lub określa kwoty, o których mowa w art. 21 § 3, § 3a, art. 24 lub art. 74a (**art. 100 § 2** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się, aby jedyną zasadą był zwrot przypadających na rzecz spadkodawcy nadpłat oraz zwrotów podatków, a także ich oprocentowania z tych tytułów poszczególnym spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku albo zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia, złożonym w organie podatkowym. Wprowadzenie tej zasady oznacza, że dokonanie zwrotu należności zawsze będzie możliwe po przedstawieniu przez spadkobierców tylko jednego dokumentu (**art. 105 § 2-4** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana upraszczając realizację nadpłat/zwrotu podatku po zmarłym spowoduje, że nie będzie potrzeby przechowywania należności w depozycie organu podatkowego, a więc także pomniejszania nadpłat lub zwrotów podatków oraz ich oprocentowania o koszty przechowywania w depozycie. Organy podatkowe nie będą wnikane w spory o wzajemne rozliczenia między spadkobiercami, co dopuszczają obecne przepisy uzależniając zwrot nadpłaty od przedstawienia zgodnego oświadczenia woli wszystkich spadkobierców o podziale tych należności.

Rozdział 15

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Proponuje się doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby wynikało z nich, że ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej (**art. 107 § 3** Ordynacji podatkowej). Wprowadzona regulacja usunie wątpliwości istniejące aktualnie w orzecznictwie sądowym. Odsetki za zwłokę rekompensują Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego ubytek dochodów, które nie trafiły do budżetu w ustawowym terminie. Odsetki za zwłokę naliczane są w każdym przypadku istnienia zaległości podatkowej poza wyjątkami wymienionymi w art. 54 Ordynacji podatkowej. W kontekście powyższego upadłość podatnika lub jego następcy prawnego nie może być okolicznością prowadzącą do zaniechania naliczania odsetek za zwłokę po dniu ogłoszenia upadłości i

pozbawienia Skarbu Państwa należnej mu rekompensaty z tytułu zwłoki w regulowaniu należności podatkowych. Tym bardziej, że przepis art. 92 Prawa upadłościowego i naprawczego nie zawiera zakazu ich naliczania, ani zaspokojenia za ten okres od współdłużników lub samego upadłego, a określa jedynie z jakich źródeł podlegają zaspokojeniu odsetki należne za okres do dnia ogłoszenia upadłości.

Potrzebne jest unormowanie, że postępowanie podatkowe w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej nie może zostać wszczęte przed dniem doręczenia decyzji o obowiązku zwrotu lub decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (po uwzględnieniu zmian proponowanych w art. 52 Ordynacji podatkowej). Brak takiej regulacji może sugerować, że zasady obowiązujące w odniesieniu do decyzji wymienionych w art. 108 § 2 pkt 2 lit. a-d Ordynacji podatkowej nie będą obowiązywać w odniesieniu do decyzji o obowiązku zwrotu i decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej (po uwzględnieniu zmian proponowanych w art. 52 Ordynacji podatkowej), co nie miałoby racjonalnego uzasadnienia (**art. 108 § 2 pkt 2 lit. e** Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z art. 108 § 3 Ordynacji podatkowej w razie wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego i decyzji, o której mowa w art. 53a. Obecne brzmienie przepisu art. 108 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa wymusza wydanie decyzji o odpowiedzialności płatnika (art. 30 § 4 Ordynacji podatkowej) powielającej treść prawidłowej deklaracji płatnika. Proponuje się poprzez zmianę w **art. 108 § 3** Ordynacji podatkowej usprawnienie postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej obejmując uproszczonym trybem orzeczenia o odpowiedzialności także należności przypadające od płatnika wynikające ze złożonej deklaracji, na podstawie której wystawiono tytuł wykonawczy. Proponowane rozwiązanie pozwoli na sprawniejsze orzekanie o odpowiedzialności osób trzecich w przypadkach wystawienia tytułu wykonawczego na płatnika na podstawie deklaracji.

4. Katalog przepisów, które mają odpowiednie zastosowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej należy uzupełnić o przepisy art. 54 i art. 76-76b Ordynacji podatkowej (zmiana **art. 109 § 1** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana uzupełniająca katalog o art. 54 Ordynacji podatkowej jest wynikiem ukształtowania się linii orzeczniczej sądów administracyjnych, zgodnie z którą osoba trzecia nie może mieć naliczanych odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej za okresy, za które nie nalicza się odsetek podatnikowi (np.: wyrok NSA z 5.12.2006r., I FSK 335/06). Nie ma także przeszkód, aby była możliwość zaliczania nadpłat osób trzecich na poczet ich zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę.

Utrata bytu prawnego spółki handlowej niemającej osobowości prawnej nie powoduje wygaśnięcia jej zobowiązań podatkowych.

Jeżeli zaległość podatkowa takiej spółki powstaje już po utracie jej bytu prawnego odpowiedzialność podatkową powinny ponosić osoby będące współnikami w momencie rozwiązania spółki. Postuluje się zatem unormowanie odpowiedzialności byłych współników za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki, oraz za zaległości wymienione w art. 52 powstałe po rozwiązaniu spółki. Analogiczne rozwiązanie obowiązuje w art. 115 § 2 Ordynacji podatkowej, ale tylko w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe powstałe po rozwiązaniu spółki, na podstawie odrębnych przepisów (**art. 115 § 2** Ordynacji podatkowej). Analogiczne zasady odpowiedzialności powinny dotyczyć członków zarządu spółek kapitałowych oraz członków

organów zarządzających innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa (**art. 116 § 2a** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się zmiany porządkujące i upraszczające polegające na:

- rezygnacji z określania, że orzeczenie o odpowiedzialności dotyczy zaległości podatkowych spółki z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa z powodu zbędności takiego zapisu wobec treści art. 107,
- rezygnacji z wymieniania poszczególnych przypadków, w których wymiar podatkowy następuje w decyzji orzekającej o odpowiedzialności na rzecz normy ogólnej (**art. 115 § 4** Ordynacji podatkowej).

DZIAŁ IV

Postępowanie podatkowe

Rozdział 2

Wyłączenie pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego

Proponuje się dokonać zmian w Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby wyłączeniu podlegał pracownik organu podatkowego lub organ podatkowy w przypadku gdy sprawa dotyczy powinowatego do drugiego stopnia tego pracownika lub osób kierujących organami podatkowymi (**art. 130 § 1 pkt 3, art. 131 § 1 pkt 3 i art. 132 § 2 pkt 1** Ordynacji podatkowej). Powyższe zmiany mają na celu zlikwidowanie różnic między Ordynacją podatkową a k.p.a..

Proponuje się, aby naczelnik urzędu skarbowego podlegał wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w przypadku gdy sprawa dotyczy podmiotu, z którym osoby wymienione w art. 131 § 1 pkt 1-4 Ordynacji podatkowej pozostają w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki (**art. 131 § 1 pkt 5** Ordynacji podatkowej). Przykładowo sytuacja taka może wystąpić, gdy naczelnik urzędu skarbowego rozstrzyga w sprawie określenia zobowiązania podatkowego spółki z o. o., w której członkiem zarządu jest jego żona. Proponuje się także, aby przyczyny wyłączenia pracownika wobec osób kierujących organami podatkowymi trwały po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli (**art. 132a** Ordynacji podatkowej). Powyższe rozwiązanie wzmocni zasadę obiektywizmu w postępowaniach prowadzonych przez organy podatkowe.

Proponuje się uzupełnienie katalogu przypadków, w których następuje wyłączenie organów podatkowych jednostek samorządu terytorialnego lub osób nie będących organami od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych i lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego. Postuluje się, aby wyłączenie odnosiło się do spraw dotyczących osób pozostających z osobami wymienionymi w art. 132 § 1 Ordynacji podatkowej w takim stosunku prawnym, że może to mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy (**art. 132 § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej). Przykładowo osoba pełniąca funkcję wójta i jednocześnie pozostająca z podatnikiem w stosunku pracy (wobec pełnionej funkcji korzystająca z urlopu bezpłatnego) nie powinna prowadzić postępowania podatkowego wobec tego podatnika.

Rozdział 3

Strona

Przepis art. 138 § 1 Ordynacji podatkowej nakłada na organ podatkowy obowiązek wystąpienia do sądu o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony. Na podstawie art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej organ podatkowy obowiązany jest wystąpić do sądu z wnioskiem o ustanowienie kuratora, jeżeli osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów. Celem wystąpienia przez organ podatkowy o ustanowienie kuratora jest zapewnienie reprezentacji, a przez to i ochrony prawnej podmiotowi, dla którego kurator jest wyznaczony oraz umożliwienie prowadzenia i zakończenia postępowania podatkowego. W aktualnym stanie prawnym w odniesieniu do podmiotów, o których mowa w art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej cel ten nie jest dostatecznie realizowany, ponieważ według przeważających poglądów doktryny i orzecznictwa ustanowienie kuratora w trybie art. 42 kc nie pozwala organom podatkowym na traktowanie tego kuratora w postępowaniu podatkowym jako reprezentanta strony (osoby prawnej). W rezultacie o statusie kuratora w postępowaniu podatkowym decyduje treść art. 42 § 2 kc, w związku z treścią zaświadczenia o ustanowieniu kuratora. Jeśli sąd nie ustalił kuratorowi uprawnień procesowych do występowania w postępowaniu podatkowym dotyczącym spółki z o.o. (dla której ustanowiono tego kuratora), to kurator ten nie może reprezentować interesów spółki w postępowaniu podatkowym. Kurator nie może bowiem zaistnieć skutecznie w postępowaniu podatkowym dotyczącym spółki z o.o., skoro nie ma do tego ustawowych kompetencji. Mając powyższe na uwadze proponuje się doprecyzować zakres umocowania kuratora w postępowaniu podatkowym poprzez nadanie mu statusu pełnomocnika strony we wszystkich sprawach podatkowych (**art. 138p** Ordynacji podatkowej). Postuluje się, aby status ten dotyczył wszystkich kuratorów, a nie tylko tych którzy zostali ustanowieni na wniosek organów podatkowych. Ustawowe przyznanie kuratorowi kompetencji do reprezentowania strony we wszystkich sprawach podatkowych pozwala sądzić, że kurator będzie zorientowany w sprawach podatkowych, co zabezpieczy właściwą ochronę prawną reprezentowanemu podmiotowi.

Nowy Rozdział 3a

pełnomocnictwo

Kompleksowe uregulowanie instytucji pełnomocnictwa uzasadnia jej unormowanie w nowym rozdziale 3a.

Aktualnie istnieje obowiązek złożenia pełnomocnictwa do akt sprawy (art. 137 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa). Osoba, która zamierza występować w postępowaniu jako pełnomocnik strony musi złożyć do akt konkretnej sprawy pełnomocnictwo lub jego odpis. To rozwiązanie nie przystaje do potrzeb podatników, którzy oczekują kompleksowej obsługi swoich spraw podatkowych i reprezentacji w wszelkich relacjach z organami podatkowymi. Proponuje się w **art. 138a § 2** Ordynacji podatkowej wyodrębnić trzech kategorii pełnomocników: ogólnego, szczególnego i do doręczeń. Pełnomocnictwo będzie musiało wskazywać adres krajowy do doręczeń pełnomocnika (**art. 138c § 1** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnictwo powinno wskazywać także identyfikator podatkowy pełnomocnika (art. 138f § 1 Ordynacji podatkowej). Jeżeli pełnomocnictwa udziela osoba, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo podpisuje za nią osoba sprawująca nad nią opiekę, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu albo zgłasza się pełnomocnictwo ustnie do protokołu (**art. 138c § 2**

Ordynacji podatkowej)). Proponuje się, aby tak jak w aktualnym stanie prawnym, adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy mogli sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. W razie wątpliwości organ podatkowy będzie mógł zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony (**art. 138e § 4** Ordynacji podatkowej)). Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, który wypowiedział pełnomocnictwo, będzie obowiązany działać za stronę jeszcze przez dwa tygodnie, chyba że mocodawca zwolni go od tego obowiązku (**art. 138j § 3** Ordynacji podatkowej)). Powyższa propozycja, zapewniająca bezpieczeństwo procesowe stronie w sytuacji wypowiedzenia pełnomocnictwa, jest wzorowana na art. 42 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W nowym rozdziale 3a Pełnomocnictwo działu IV Ordynacji podatkowej konieczne jest uwzględnienie niektórych aktualnych regulacji, zawartych w art. 137 § 1, 1a, 2a, 3a, 3b i 4 Ordynacji podatkowej (**art. 138a § 3 i 4, art. 138b § 1-3, art. 138q** Ordynacji podatkowej)).

Mając na względzie upowszechniającą się tendencję powierzania, przez podatników, maksymalnie szerokiego zakresu ich reprezentacji w sprawach podatkowych innym osobom, włączając w to wszystkie typy procedur podatkowych, zasadne jest wprowadzenie w ustawie – Ordynacja podatkowa nowej instytucji pełnomocnictwa ogólnego otwartej dla wszystkich podatników. Ustanowienie pełnomocnika ogólnego zniesie uciążliwość związaną z dotychczasowym obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub urzędowo poświadczanego odpisu pełnomocnictwa do akt każdej sprawy podatkowej, co nie tylko ograniczy biurokrację w organach podatkowych, ale również uprości reprezentowanie strony przez pełnomocnika. Przewiduje się, że pełnomocnictwa ogólne będą składane wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (**art. 138d § 2** Ordynacji podatkowej)). Sposób składania pełnomocnictwa ogólnego za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którymi pełnomocnictwo powinno być opatrzone, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 138f § 2** Ordynacji podatkowej). Zakres działania pełnomocnika ogólnego będzie obejmował wszystkie sprawy podatkowe oraz inne sprawy należące do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej (**art. 138d § 1** Ordynacji podatkowej). Dodać należy, że pełnomocnictwo ogólne nie będzie uprawniało do podpisywania deklaracji. W tym zakresie obowiązują szczególne regulacje w art. 80a Ordynacji podatkowej. Pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa albo też w toku tej procedury. Stały kontakt z pełnomocnikiem ogólnym zapewni nałożenie obowiązku zawiadomienia o każdej zmianie swojego adresu lub adresu poczty elektronicznej. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa w zakresie adresu składane będzie do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, także przed wszczęciem procedury podatkowej. W razie niedopełnienia tego obowiązku pismo uznane będzie za doręczone pod dotychczasowym adresem (**art. 146a § 2 i 3** Ordynacji podatkowej)). Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego będzie wywierało skutek od dnia wpływu pełnomocnictwa do Centralnego Rejestru (**art. 138j § 1** Ordynacji podatkowej)). W celu ułatwienia korzystania z nowej instytucji pełnomocnictwa i efektywnego korzystania z bazy danych przez organy podatkowe wzór pełnomocnictwa ogólnego, zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 138f § 1** Ordynacji podatkowej)). Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy będą mogli sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadamiać o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji (**art. 138d § 3** Ordynacji podatkowej)). W przypadku ustanowienia

pełnomocnika ogólnego organ podatkowy, w razie potrzeby (np. dla celów procesowych, przekazania sprawy do wojewódzkiego sądu administracyjnego), sporządzi wydruk tego pełnomocnictwa (zawiadomienia o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa) i dołączy go do akt sprawy (**art. 138i** Ordynacji podatkowej).

Pełnomocnictwa ogólne będą gromadzone w informatycznej bazie danych zwanej „Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych” i dostępne na bieżąco dla wszystkich organów podatkowych, w tym organów samorządowych oraz organów kontroli skarbowej (**art. 138d § 2** i **art. 138l § 2** Ordynacji podatkowej). Centralny Rejestr będzie prowadzony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Proponuje się, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, w celu usprawnienia funkcjonowania pełnomocnictw ogólnych, upoważnić podległe organy do wykonywania jego zadań w zakresie prowadzenia Centralnego Rejestru (**art. 138l § 1** i **3** Ordynacji podatkowej). Ze względu na szczególny charakter i zasady ustanawiania proponowanego pełnomocnictwa ogólnego, pełnomocnictwo to, analogicznie jak pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji podatkowych składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nie będzie podlegało opłacie skarbowej.

Pełnomocnictwo ogólne w sprawach podatkowych będzie można zgłosić do CEIDG, a następnie zostanie importowane do Centralnego Rejestru (**art. 138d § 4** Ordynacji podatkowej). Organ, na wniosek którego sąd wyznaczył kuratora będzie miał obowiązek niezwłocznego zgłoszenia pełnomocnictwa ogólnego tego kuratora do ministra właściwego do spraw finansów publicznych celem umieszczenia w Centralnym Rejestrze (**art. 138d § 5** Ordynacji podatkowej). Szczegółowy sposób zgłaszania pełnomocnictw ogólnych za pośrednictwem Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz ich przekazywania do Centralnego Rejestru określone zostaną w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji oraz ministrem gospodarki (**art. 138d § 6** Ordynacji podatkowej).

Pełnomocnik szczególny, tak jak dotychczas, będzie upoważniony do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, po złożeniu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy (**art. 138e § 1** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnictwo szczególne będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub w formie dokumentu elektronicznego (**art. 138e § 2** Ordynacji podatkowej). Sposób składania pełnomocnictwa szczególnego w formie dokumentu elektronicznego oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którymi pełnomocnictwo powinno być opatrzone, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 138f § 3** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnik szczególny będzie mógł występować w toczącym się już postępowaniu albo zainicjować to postępowanie składając wniosek wraz z pełnomocnictwem. Aktualnie pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub urzędowo poświadczony odpis pełnomocnictwa. Urzędowe poświadczenie odpisu pełnomocnictwa jest dokonywane przez notariusza. Jednocześnie z ustawy o opłacie skarbowej wynika, że poświadczenie zgodności duplikatu, odpisu, wyciągu, wypisu lub kopii może być dokonane przez organy administracji rządowej lub samorządowej (część II pkt 4 załącznika do ustawy o opłacie skarbowej – wykaz przedmiotów opłaty skarbowej, stawki tej opłaty oraz zwolnienia). Poświadczenia pełnomocnictwa przez organ administracji rządowej lub samorządowej dokonuje się wyłącznie dla potrzeb prowadzonej przez ten organ sprawy. Proponuje się w projekcie doprecyzowanie aktualnego rozwiązania polegające na wskazaniu, że pełnomocnik dołącza do akt oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa

szczególnego. Ponadto pełnomocnik będzie mógł okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy (**art. 138e § 5** Ordynacji podatkowej). Zawiadomienia o zmianie zakresu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa – tak jak obecnie – będą dołączane do akt konkretnej sprawy (**art. 138e § 3** Ordynacji podatkowej). Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego będzie wywierało skutek od dnia zawiadomienia o tym organu podatkowego prowadzącego wskazaną w tym pełnomocnictwie sprawę podatkową (**art. 138j § 2** Ordynacji podatkowej). W celu ułatwienia korzystania z instytucji pełnomocnictwa szczególnego wzór pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów (**art. 138f § 1** Ordynacji podatkowej).

Obowiązujący art. 147 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej obliguje stronę (rezydenta) w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesiące oraz osobę fizyczną będącą nierezydentem w rozumieniu prawa dewizowego do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń. Proponuje się w **art. 138g § 1 pkt 1** Ordynacji podatkowej, aby strona, która zmieniła adres miejsca zamieszkania na zagranicę miała obowiązek ustanowienia krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, z tym że pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany bez względu na okres przebywania poza granicami kraju. Usprawni to przebieg postępowania podatkowego prowadzonego wobec osób przebywających czasowo zagranicą, niezależnie od czasu trwania wyjazdu. Jednocześnie obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń zostanie zachowany w stosunku do nierezydentów w rozumieniu przepisów prawa dewizowego (**art. 138g § 1 pkt 2** Ordynacji podatkowej). Obowiązek ten będzie dotyczył sytuacji, w których nierezydent uzyska status strony postępowania w czasie pobytu w Polsce.

Pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany, gdy nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, albo gdyby nie było możliwe doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (zdanie wstępne **art. 138g § 1** Ordynacji podatkowej). Tak jak obecnie, w razie niedopełnienia obowiązku ustanowienia pełnomocnika pismo będzie uważane za doręczone pod adresem krajowym, a organ podatkowy pozostawi pismo w aktach sprawy (**art. 138g § 3** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnictwo do doręczeń będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub w formie dokumentu elektronicznego (**art. 138e § 2** w zw. z **art. 138g § 4** Ordynacji podatkowej). Wzór pełnomocnictwa do doręczeń oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, zasady składania pełnomocnictwa do doręczeń za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którymi pełnomocnictwo powinno być opatrzone zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 138f § 1** Ordynacji podatkowej). Sposób składania pełnomocnictwa do doręczeń w formie dokumentu elektronicznego oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którymi pełnomocnictwo powinno być opatrzone, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 138f § 4** Ordynacji podatkowej). Ponadto strona ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, będzie zobowiązana do wyznaczenia jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń (**art. 138h** Ordynacji podatkowej).

Osobą nieobecną jest osoba niemająca miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 Kodeksu cywilnego lub której miejsce pobytu nie jest znane. Przepisy art. 138 § 2 Ordynacji podatkowej przyznają organowi podatkowemu kompetencję do ustanowienia przedstawiciela dla osoby nieobecnej. Bezwzględna przesłanką ustanowienia przedstawiciela jest konieczność podjęcia niezbędnych (niecierpiących zwłoki) czynności procesowych. Coraz częściej zdarzają się sytuacje, gdy podatnika należy uznać za osobę nieobecną. W takich sytuacjach organy podatkowe powinny dysponować instrumentami prawnymi pozwalającymi na podejmowanie działań wobec podatników. Mając powyższe na uwadze, w miejsce przedstawiciela dla osoby nieobecnej, proponuje się wprowadzić instytucję tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Przesłanką ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika będzie sprawa niecierpiąca zwłoki. Tymczasowy pełnomocnik byłby wyznaczany dla nieobecnej osoby fizycznej (**art. 138m § 1** Ordynacji podatkowej). Natomiast dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej pełnomocnik tymczasowy byłby wyznaczany w przypadku braku jej organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw (**art. 138n § 1** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnik tymczasowy byłby upoważniony do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym osoby fizycznej w pierwszej kolejności może być członek rodziny, jeżeli wyrazi na to zgodę, wyznaczony przez organ podatkowy lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 138o § 1 (**art. 138m § 2** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnikiem tymczasowym dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 138o § 1 (**art. 138n § 2** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnik tymczasowy wyznaczany dla osoby nieobecnej w sprawach niecierpiących zwłoki będzie uprawniony do dokonywania w imieniu tej osoby wszystkich czynności procesowych. Proponowane rozwiązanie zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku braku kontaktu za stronę, przy jednoczesnym zagwarantowaniu reprezentacji przez członka rodziny lub profesjonalnej reprezentacji (przez doradcę podatkowego) w trakcie postępowania podatkowego w czasie jej nieobecności i właściwej ochrony jej interesów. Dodatkowo należy zauważyć, że na mocy przepisów art. 36 pkt 1 w związku z art. 8 ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213) doradca podatkowy jest obowiązany do działania dla dobra swoich klientów. W **art. 138o § 1** Ordynacji podatkowej proponuje się określić zasady wyznaczania doradców podatkowych na tymczasowych pełnomocników szczególnych. W **art. 138o § 2** Ordynacji podatkowej wskazano natomiast przepisy regulujące kwestie ustalania wynagrodzenia oraz zwrotu kosztów z tytułu wykonywania czynności tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W tym zakresie **art. 138o § 2** Ordynacji podatkowej zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o opłatach za czynności doradców podatkowych w zakresie ponoszenia kosztów nieopłaconej pomocy prawnej oraz zwrotu niezbędnych i udokumentowanych wydatków. W związku z wprowadzeniem instytucji pełnomocnika tymczasowego proponuje się wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą koszty ustanowienia i reprezentacji strony przez pełnomocnika tymczasowego będą zaliczane do kosztów postępowania (**art. 265 § 1 pkt 6** Ordynacji podatkowej). Koszty te będą pokrywane przez Skarb Państwa (**art. 264** w związku z **art. 267 § 1 pkt 1** *in fine* Ordynacji podatkowej).

Istniejąca procedura specjalna zwrotu podatku od towarów i usług na warunkach określonych w art. 89 ust. 1a-1g ustawy o podatku od towarów i usług (VAT-Refund) wymaga odrębności także w zakresie pełnomocnictw. Odrębności te polegać będą na braku obowiązku wskazywania krajowego identyfikatora podatkowego i krajowego adresu do doręczeń przez pełnomocników mających miejsce zamieszkania za granicą. Pełnomocnicy działający w

wymienionych sprawach będą mieć obowiązek wskazania numeru paszportu lub innego numeru identyfikacyjnego, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego i obowiązek podania adresu poczty elektronicznej (**art. 138k** Ordynacji podatkowej).

Obowiązujący art. 143 Ordynacji podatkowej dotyczy jedynie dekoncentracji wykonywania zadań w ramach danej jednostki organizacyjnej. W celu zapewnienia sprawnego i prawidłowego wykonywania zadań ministra właściwego do spraw finansów publicznych proponuje się wprowadzenie w **art. 143 w § 2 pkt 5** Ordynacji podatkowej uregulowania umożliwiającego udzielanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych upoważnienia do załatwiania spraw (w szczególności wydawania decyzji i postanowień pracownikom/ funkcjonariuszom urzędu celnego lub izby celnej).

Udzielenie takiego upoważnienia nie będzie wiązało się z przeniesieniem kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych na pracowników czy funkcjonariuszy izby celnej lub urzędu celnego.

Rozdział 5 *Doręczenia*

Rozwój technologiczny stwarza nowe możliwości w zakresie doręczania pism. Szeroki zakres zmian proponowany w tym zakresie, który dotyczy większości przepisów uzasadnia nadanie nowej treści całemu Rozdziałowi 5 działu IV Ordynacji podatkowej. W nowym rozdziale 5 Doręczenia działu IV Ordynacji podatkowej konieczne jest także uwzględnienie wielu aktualnych regulacji, zawartych w art. 144 § 1, art. 144a § 1, art. 145, art. 148 § 2 pkt 1 i § 3, art. 147a, art. 152 § 1 i 2, art. 152a, art. 153 i art. 154 § 3 Ordynacji podatkowej. Uwzględnione zostały także zmiany Ordynacji podatkowej nadane ustawą z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących działania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 183).

W celu usprawnienia doręczania pism organu podatkowego proponuje się w **art. 144 § 1 pkt 1** Ordynacji podatkowej rozszerzenie kręgu podmiotów, które mogą doręczyć pismo o upoważnionych pracowników innego organu podatkowego. Takie rozwiązanie będzie mogło być stosowane przy doręczaniu pism dyrektora izby skarbowej (dyrektora izby celnej) przez pracowników urzędu skarbowego (pracowników urzędu celnego), co zwiększy skuteczność doręczenia.

Proponuje się wprowadzenie zasady, wedle której pełnomocnikom zawodowym (doradcom podatkowym, radcom prawnym, adwokatom) oraz organom administracji publicznej wszystkie pisma będą doręczane drogą elektroniczną albo w siedzibie organu podatkowego (**art. 144a § 3 i art. 145 § 3** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnicy zawodowi będą zatem obowiązani wskazywać w pełnomocnictwie oprócz „zwykłego” adresu do doręczeń także adres poczty elektronicznej i zmiany tego adresu (**art. 138c § 1** Ordynacji podatkowej). Doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, na wskazany adres poczty elektronicznej będzie stosowane także w odniesieniu do pełnomocnika mającego miejsce zamieszkania za granicą, który nie wskazuje krajowego adresu do doręczeń (**art. 145 § 4** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana jest korzystna zarówno dla stron postępowania, jaki dla organów podatkowych. Proponowane zmiany przyczynią się do przyspieszenia postępowań podatkowych. Powodować także będą znaczące oszczędności (koszty papieru i przesyłania pism), zablokują możliwość unikania doręczenia lub mataczenia w tym zakresie. Doręczenie tym sposobem będzie zawsze pewne, zostaną usunięte wątpliwości związane z miejscem doręczenia i klarownością treści zwrotnego potwierdzenia odbioru, co jest obecnie

częstym przedmiotem sporów. Pełnomocnik będzie mógł odbierać pisma w każdym miejscu, gdzie będzie miał dostęp do swego konta poczty elektronicznej więc znikną obecne problemy z ustaleniem adresu pełnomocnika i jego zmianami, szczególnie intensywne wobec zbliżającego się upływu terminu przedawnienia.

W toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik powinni mieć obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu, adresu do doręczeń lub adresu poczty elektronicznej (**art. 146 § 1** Ordynacji podatkowej). Pełnomocnik ogólny powinien mieć obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu lub adresu poczty elektronicznej. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa ogólnego w zakresie adresu składane będzie do Centralnego Rejestru, także przed wszczęciem postępowania (**art. 146a § 2** Ordynacji podatkowej). W razie niedopełnienia powyższych obowiązków proponuje się, w przypadku doręczeń za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, wprowadzenie domniemania, że pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w **art. 150 § 1 pkt 1**, a pismo pozostawia się w aktach sprawy (**art. 146 § 2** Ordynacji podatkowej). Proponowane zmiany przyczynią się do usprawnienia i przyspieszenia postępowań podatkowych.

W myśl aktualnego **art. 148 § 1** Ordynacji podatkowej pisma doręcza się osobom fizycznym w ich mieszkaniu. Pojęcie „w ich mieszkaniu” może być rozumiane w kategoriach przestrzennych, jako pomieszczenie, w którym osoba doręczająca pismo powinna dokonać tej czynności. W wielu przypadkach doręczenie faktycznie nie następuje w mieszkaniu, ale przed mieszkaniem, np. na klatce schodowej w budynku wielorodzinnym, bądź też przed wejściem na posesję, na której znajduje się budynek wolnostojący. Proponuje się zatem uelastyczenie tego przepisu, poprzez wskazanie, że pisma doręcza się osobom fizycznym pod adresem miejsca ich zamieszkania. Regulacja ta będzie spójna z **art. 25** Kodeksu cywilnego. Analogicznie należy uregulować w **art. 149** Ordynacji podatkowej kwestię „posesji adresata” wskazując, na posesję, w której zamieszkuje adresat lub której adres wskazano.

Strona powinna mieć możliwość prawa wyboru miejsca doręczenia pisma organu podatkowego. Proponuje się w **art. 148 § 1** Ordynacji podatkowej wprowadzenie nowej kategorii: „krajowy adres do doręczeń” (będzie to adres inny niż adres miejsca zamieszkania).

Aktualnie w przypadku nieobecności adresata w mieszkaniu pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, sąsiadowi lub dozorczy domu, gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi lub dozorczy domu umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania adresata lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata (**art. 149** Ordynacji podatkowej). Powołane uregulowania z niewielkimi zmianami powinny mieć zastosowanie także w przypadku nieobecności adresata pod wskazanym przez niego adresem do doręczeń. Proponuje się, aby pisma były doręczane za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, a gdyby go nie było lub odmówił przyjęcia pisma – sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorczy - gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi, zarządcy domu lub dozorczy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której zamieszkuje adresat lub której adres wskazano jako adres do doręczeń. Konsekwencją proponowanej zmiany będzie zawiadomienie pod adresem do doręczeń o pozostawieniu pisma odpowiednio w placówce pocztowej lub w urzędzie gminy na okres 14 dni. W przypadku niepodjęcia pisma w terminie 7 dni, pozostawia się powtórne zawiadomienie o

możliwości odbioru pisma w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia pierwszego zawiadomienia o złożeniu pisma w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy (**art. 150 § 1 i 3** Ordynacji podatkowej).

W obowiązującym art. 148 ustawy - Ordynacja podatkowa dwukrotnie wymieniono miejsce pracy jako adres doręczenia; po raz pierwszy w § 1, a drugi raz w § 2 pkt 2. W orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowała się linia orzecznicza, zgodnie z którą pojęcie "miejsce pracy" oznacza zarówno miejsce pracy pracobiorcy, jak i miejsce pracy osoby prowadzącej działalność na własny rachunek. W celu usunięcia wątpliwości i poprawy przejrzystości przepisu **art. 148 § 2** zasadne jest jednoznaczne określenie, że osobom fizycznym pisma mogą być doręczane w miejscu ich zatrudnienia oraz w miejscu prowadzenia działalności gospodarczej bezpośrednio adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji.

Aktualnie obowiązujący art. 148 ustawy – Ordynacja podatkowa nie przewiduje możliwości doręczania pism organu podatkowego na adres skrytki pocztowej. Doręczanie pism na adres skrytki pocztowej funkcjonuje w procedurze cywilnej (art. 135 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego). W orzecznictwie sądów administracyjnych nie ma jednolitości odnośnie skuteczności doręczenia pisma organu podatkowego na adres skrytki pocztowej. W związku z istniejącymi problemami w zakresie skuteczności doręczania w razie braku doręczenia bezpośredniego proponuje się uelastycznienie doręczania pism organów podatkowych poprzez wprowadzenie w **art. 150a** Ordynacji podatkowej możliwości doręczania pism na adres skrytki pocztowej.

Aktualnie osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności – osobie upoważnionej do odbioru korespondencji (**art. 151** Ordynacji podatkowej). W celu wyeliminowania problemu związanego z doręczaniem pism proponuje się wprowadzenie w powyższym przepisie możliwości doręczenia pisma prokurentowi. Ponadto w celu maksymalizacji doręczenia bezpośredniego zakłada się przejście z procedury doręczeń osobom prawnym w lokalu ich siedziby na doręczenie osobom fizycznym. Proponuje się w **art. 151 § 2** Ordynacji podatkowej, aby w razie niemożności doręczenia pisma w lokalu siedziby, pisma doręczane były za pokwitowaniem zarządcy budynku lub dozorczy, gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma zarządcy budynku lub dozorczy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach lokalu siedziby adresata lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której mieści się lokal siedziby.

W celu podniesienia skuteczności działania organów podatkowych wprowadza się możliwość doręczenia pisma osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami, gdy podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, adres został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności. W razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia (**art. 151a § 1 i 2** Ordynacji podatkowej).

W razie niedopełnienia przez stronę obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń, pismo będzie uważane za doręczone pod dotychczasowym adresem krajowym, a organ podatkowy pozostawi pismo w aktach sprawy (**art. 147** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 6 *Wezwania*

W związku z rozwojem środków komunikacji elektronicznej oraz upowszechnieniem tej najtańszej i najdogodniejszej formy kontaktu między organem podatkowym jest zasadne wprowadzenie możliwości zadośćuczynienia wezwaniu organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych. W związku z tym organ podatkowy zobowiązany będzie do określenia w wezwaniu czy dokumenty mogą być przedłożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, czy może oczekuje złożenia ich w formie papierowej (**art. 155 § 1 i art. 159 § 1 pkt 4a** Ordynacji podatkowej).

Pomoc prawna, przewidziana w art. 157 Ordynacji podatkowej, odnosi się obecnie jedynie do kwestii osobistego stawiennictwa osób wzywanych, a nie dotyczy takich czynności w postępowaniu podatkowym, jak przeprowadzenie dowodów z oględzin czy z przesłuchania świadka, nie wymagających osobistego udziału strony. Umożliwienie organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie podatkowe skorzystania z pomocy prawnej przy dokonywaniu tego rodzaju czynności jest konieczne z punktu widzenia czasu trwania postępowania i wysokości kosztów ponoszonych w postępowaniu. Proponuje się zatem wprowadzenie instrumentu prawnego, który pozwoli organowi podatkowemu, przed którym toczy się postępowanie podatkowe, zwrócić się o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem do innego organu podatkowego, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania (**art. 157a** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 8 *Wszczęcie postępowania*

Proponuje się wyłączenie obowiązku wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie zaliczania wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku. Mając na uwadze wyłącznie informacyjny charakter postanowień dotyczących zaliczenia należy uznać, że w tych sprawach zbędne jest wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania. Analogiczne rozwiązanie powinno dotyczyć również spraw wstrzymania wykonania decyzji oraz wygaśnięcia decyzji (**art. 165 § 5 pkt 5-7** Ordynacji podatkowej). W sprawach wstrzymania wykonania decyzji wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania powoduje niezasadne opóźnienie w wydaniu orzeczenia. Natomiast sprawy wygaśnięcia decyzji ze swej istoty nie wymagają wydania postanowienia o wszczęciu postępowania. Rezygnacja z wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania w tych sprawach w znacznym stopniu usprawni i obniży koszty ich prowadzenia przez organy podatkowe. Jednocześnie brak tych postanowień nie pogorszy sytuacji materialnoprawnej i procesowej strony.

Proponuje się uproszczenie postępowania w sprawie ustalania podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego płaconych przez osoby fizyczne w sytuacji, gdy stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, uległ zmianie lub gdy osoba fizyczna stała się podatnikiem (np. wskutek zakupu nieruchomości) i jednocześnie podatnik złożył informację do organu podatkowego. Nastąpi to poprzez przyjęcie w odniesieniu do postępowań w sprawach tych podatków takich samych zasad jak obowiązujące w zakresie podatku od spadków i darowizn (**art. 165 § 7 i art. 200 pkt 3** ustawy – Ordynacja podatkowa). Podobne rozwiązanie powinno być przyjęte w przypadku złożenia deklaracji do wymiaru zaliczek podatku dochodowego od dochodów z działów

specjalnych produkcji rolnej przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych (**art. 165 § 7** Ordynacji podatkowej). Datą wszczęcia postępowania w tych przypadkach byłaby odpowiednio data złożenia zeznania, deklaracji lub informacji (**art. 165 § 8** Ordynacji podatkowej). Proponuje się także, aby w wymienionych postępowaniach przed wydaniem decyzji organ podatkowy nie był obowiązany do wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, deklaracji lub informacji. W takim przypadku podatnik ma pełną wiedzę o materiale dowodowym, który stanowi podstawę do ustalenia podatku (**art. 200 § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się, aby obowiązkowym elementem podania był identyfikator podatkowy w zależności od statusu strony, zgodnie z art. 3 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, a w przypadku nierezydentów numeru paszportu lub innego numeru ewidencyjnego. Przy czym nierezydenci, którzy posiadają identyfikator podatkowy (PESEL lub NIP) powinni również mieć obowiązek podawania tego identyfikatora, natomiast numer paszportu lub inny numer ewidencyjny może być podawany wyłącznie przez nierezydentów, którzy nie podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu zgodnie z przepisami ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (**art. 168 § 2** Ordynacji podatkowej). Przedmiotowe rozwiązanie usprawni proces identyfikacji dla korzystania z elektronicznych form kontaktu z administracją podatkową. W przypadku braku w podaniu identyfikatora podatkowego lub innego (przez nierezydenta) organ podatkowy wezwie składającego podanie do uzupełnienia braku (**art. 169 § 1** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się wprowadzenie w **art. 168 § 1a** Ordynacji podatkowej obowiązku wnoszenia podań przez organy administracji publicznej wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Jest to rozwiązanie podyktowane względami ekonomicznymi. Powyższe zmiany ułatwiają prawidłową identyfikację strony i będą wspierać informatyzację działań administracji podatkowej. Zasada ta nie miałaby zastosowania, jeśli wystąpią problemy techniczne uniemożliwiające wnoszenie pism w tej formie.

Rozdział 10

Udostępnienie akt

W orzecznictwie sądów administracyjnych i doktrynie wyrażany jest pogląd, że **art. 178 § 3** ustawy – Ordynacja podatkowa nie przewiduje wymogu sporządzania i wydawania przez organy podatkowe stronie postępowania nieuwierzytelnionych kserokopii dokumentów z akt postępowania. Zasadne jest zatem wprowadzenie regulacji umożliwiającej stronie żądanie wydania kopii akt sprawy bez uwierzytelnienia. Rozwój technologii wymaga uwzględnienia też prawa strony do samodzielnego sporządzania fotokopii akt sprawy przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń (**art. 178 § 1 i 3** Ordynacji podatkowej).

Rozdział 11

Dowody

Według aktualnego stanu prawnego przepisy **art. 285a § 3 i 4** ustawy – Ordynacja podatkowa przewidujące prawo do żądania złożenia oświadczenia nie mają zastosowania w postępowaniu podatkowym. Przepisy te mogą być stosowane wyłącznie w toku kontroli podatkowej (wyrok NSA z dnia 23.06.2010 r., sygn. akt II FSK 415/09). Zasadne jest wprowadzenie rozwiązania umożliwiającego złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na

określony dzień także w postępowaniu podatkowym, które nie musi być poprzedzone kontrolą podatkową. Wskazane w przepisie art. 285a § 3 Ordynacji podatkowej przesłanki uprawniające do wystąpienia o złożenia oświadczenia tj. nieujawnienie „obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego” mogą wystąpić także w trakcie postępowania podatkowego (art. 180 § 3 i 4 Ordynacji podatkowej).

Obecnie, na gruncie art. 182-185 Ordynacji podatkowej, uprawnienie do uzyskiwania informacji z banku lub z innych instytucji finansowych, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, przysługuje wyłącznie naczelnikowi urzędu skarbowego lub naczelnikowi urzędu celnego. Istota postępowania odwoławczego, wymagająca weryfikacji całego materiału dowodowego i przeprowadzenia własnych dowodów wymaga stworzenia analogicznego uprawnienia dla dyrektora izby skarbowej oraz dyrektora izby celnej (art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej). Takie rozszerzenie podmiotowe wymaga zmian redakcyjnych w art. 182-185 Ordynacji podatkowej.

W celu wyeliminowania wątpliwości czy przesłanki wymienione art. 183 w pkt 1-3 muszą wystąpić łącznie czy też mogą występować odrębnie proponuje się doprecyzowanie, że warunkiem koniecznym do żądania informacji jest wystąpienie przynajmniej jednej z przesłanek wymienionych w pkt 1-3 (art. 183 Ordynacji podatkowej). Jednocześnie należy uściślić, że udzielenie informacji przez banki oraz inne instytucje finansowe, następuje nieodpłatnie. W celu usprawnienia przekazywania informacji proponuje się wprowadzić możliwość ich przekazywania za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych w postaci plików o formacie strukturalnym (art. 182a § 2 i 3 Ordynacji podatkowej).

W celu wzmocnienia respektowania zasady szczególnego zaufania między instytucjami finansowymi a ich klientami, o której mowa w art. 184 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, proponuje się jednoznaczne wskazanie, że jeżeli umowa z bankiem lub inną instytucją finansową została zawarta przez podatnika wspólnie z innymi podmiotami, bank nie przekazuje informacji dotyczących podmiotów, których nie dotyczy żądanie organu podatkowego. Ponadto w żądaniu organ uprawniony powinien również wskazać okres, którego informacje mają dotyczyć (projektowane art. 184 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej).

Aktualnie przepisy działu IV „Postępowanie podatkowe” Ordynacji podatkowej nie przewidują możliwości zwrócenia się przez organ podatkowy do strony postępowania o przetłumaczenie na język polski składanych przez stronę dokumentów sporządzonych w języku obcym. Taka możliwość istnieje natomiast w kontroli podatkowej oraz w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej. Przepisy ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz. U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224, z późn. zm.) nakazują wszystkim podmiotom realizującym zadania publiczne na terenie Polski dokonywanie wszystkich czynności urzędowych w języku polskim, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (art. 5 ust. 1 tej ustawy). Przepisy szczególne, tak jak i zobowiązania międzynarodowe, nie mogą, z uwagi na treść art. 27 Konstytucji, przewidywać podejmowania przez urząd skarbowy czynności urzędowych w języku obcym. W świetle powyższego czynność urzędowa organu podatkowego, polegająca na badaniu treści dokumentu obcojęzycznego, wymaga dokonania tłumaczenia dokumentu. W celu ujednolicenia przepisów w obszarze kontroli podatkowej i postępowania podatkowego jest zasadne wprowadzenie możliwości zwrócenia się przez organ podatkowy do strony

postępowania (kontrolowanego) o przetłumaczenie na język polski na własny koszt przedłożonych przez nią dokumentów sporządzonych w języku obcym (art. 189 § 3 Ordynacji podatkowej). Tłumaczeniu przez stronę (kontrolowanego) winna podlegać dotycząca spraw będących przedmiotem postępowania podatkowego dokumentacja obcojęzyczna przedkładana przez stronę, zarówno z jej inicjatywy jak też na żądanie organu podatkowego. Skutkiem niezastosowania się do żądania organu dokonania tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej będzie zamówienie tłumaczenia przez organ podatkowy i obciążenie strony (kontrolowanego) kosztami takiego tłumaczenia (art. 267 § 1 pkt 1b Ordynacji podatkowej). Konsekwencją takiego działania strony będzie też opóźnienie postępowania podatkowego, co uzasadnia zastosowanie wobec strony bezzasadnie odmawiającej przedłożenia tłumaczenia kary porządkowej (projektowany art. 262 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Przepisy o karze porządkowej mają zastosowanie także wobec kontrolowanego (art. 292 Ordynacji podatkowej).

Aktualnie analiza ksiąg podatkowych przy użyciu technik elektronicznych stosowana jest wyłącznie w kontroli podatkowej. Kontrola elektroniczna tylko częściowo spełnia związane z nią oczekiwania. Dotyczy to sytuacji, w których kontrolowany przekazuje dane zapisane w formatach elektronicznych nienadających się do analizy (np. PDF, który stanowi raczej elektroniczny wydruk niż plik umożliwiający szybką analizę, XPS). W związku z tym import i analiza przekazanych plików są pracochłonne i nie mogą być odpowiednio zautomatyzowane, przez co nie mogą być osiągnięte podstawowe korzyści wynikające z kontroli elektronicznej (szybsza, bardziej zautomatyzowana, dokładniejsza, jak również mniej pracochłonna). W konsekwencji kontrolowany podlega dłuższej, wymagającej większego zaangażowania pracowników kontrolowanego i organu podatkowego tradycyjnej kontroli podatkowej. Sytuacja taka jest niekorzystna dla kontrolowanych i ma negatywny wpływ na dobrowolne wypełnianie obowiązków podatkowych oraz postrzeganie organów podatkowych. Proponuje się wprowadzenie ujednoliconej formy elektronicznej w postaci plików o formacie strukturalnym ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy oraz kontrahenci podatników będą obowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego. Format strukturalny pliku to taki, z którego można w sposób automatyczny, przy wykorzystaniu odpowiednich algorytmów informatycznych wyodrębnić niezbędne dane merytoryczne. Intencją projektowanych rozwiązań jest wprowadzenie do systemów księgowych nowej funkcjonalności, tj. możliwości edycji ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w oparciu o powszechnie stosowany w komunikacji elektronicznej standard XML. Większość oferowanego na rynku oprogramowania posiada rozwiązania umożliwiające tworzenia raportów w tym standardzie. Dostawcy systemów dokonują modyfikacji i rozwijania systemów permanentnie, w ramach usług wsparcia technicznego. W większości przypadków nie powinno to wykraczać poza standardową usługę wsparcia. Powyższe uregulowanie powinno mieć zastosowanie w postępowaniu podatkowym, w kontroli podatkowej oraz w zakresie czynności sprawdzających, w tym w zakresie czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika (art. 193a § 1, art. 274c § 1 pkt 2 i § 2, art. 287 § 1 pkt 2 i § 2 Ordynacji podatkowej). Prawo żądania przez organ podatkowy przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w formie elektronicznej w postaci plików o formacie strukturalnym powstanie, jeżeli podatnik lub kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów informatycznych. Przekazanie dowodów księgowych zapisanych w formie elektronicznej w postaci plików o formacie strukturalnym pozwoli na dokonanie wstępnej automatycznej weryfikacji zgodności tych dowodów z zapisami ksiąg podatkowych. Zmiana w tym zakresie zmierza do wprowadzenia koncepcji Jednolitego Pliku Kontrolnego opracowanej przez OECD. Proponowana zmiana funkcjonuje

już w wielu innych krajach Unii Europejskiej (Holandia, Austria, Portugalia, Słowenia, Estonia, Luksemburg, itd.). Znaczna większość tych krajów implementowała Jednolity Plik Kontrolny zgodny z rekomendacją OECD. Proponowane w założeniach zakresie Jednolitego Pliku Kontrolnego rozwiązania będą zgodne z jego aktualną wersją specyfikacji. Specyfikacja JPK będzie także respektowała dokumenty księgowe o strukturze ustalonej w oparciu o odrębne przepisy. Prace nad specyfikacją formatu elektronicznych dokumentów księgowych w zakresie JPA będą uwzględniać także pozostałe uwarunkowania tj. faktury elektroniczne czy elektronizację zamówień publicznych. Struktura logiczna formy elektronicznej w postaci plików o formacie strukturalnym zapisu ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia ich z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych zostanie udostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej Ministerstwa Finansów (**art. 193a § 3** Ordynacji podatkowej). Sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisanych w formie elektronicznej w postaci plików o formacie strukturalnym oraz rodzaje informatycznych nośników danych, na których księgi mogą być zapisane i przekazywane zostaną określone w rozporządzeniu Ministra Finansów (**art. 193a § 2** Ordynacji podatkowej). Celem proponowanych zmian jest zmniejszenie kosztów wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników, kontrahentów podatnika, zmniejszenie kosztów funkcjonowania administracji podatkowej, poprawa wyników kontroli. Korzyści z proponowanej zmiany to dostęp do danych w formacie łatwym do analizy, ułatwienie dla wewnętrznych i zewnętrznych audytorów, brak wydruków papierowych, szybsza kontrola, znaczny stopień automatyzacji.

Rozdział 12

Zawieszenie postępowania

Obecnie obowiązujące przepisy regulujące instytucje zawieszenia postępowania podatkowego (**art. 201 § 1** Ordynacji podatkowej), nie przewidują możliwości zawieszenia postępowania ze względu na toczącą się procedurę wzajemnego porozumiewania się. Mając na względzie fakt, że procedura wzajemnego porozumiewania się, co do zasady, trwa dłużej niż postępowanie podatkowe prowadzone przez organy podatkowe, należy wprowadzić możliwość zawieszenia, jeżeli wszczęta została procedura wzajemnego porozumiewania (**art. 201 § 3** Ordynacji podatkowej). Fakultatywna powinna być również przesłanka zawieszenia postępowania w razie wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego (obecny **art. 201 § 1 pkt 6** Ordynacji podatkowej). Fakultatywne zawieszenie postępowania podatkowego umożliwi organowi podatkowemu przeprowadzenie innych dowodów w postępowaniu podatkowym w czasie oczekiwania na informacje. Wpłynie to na skrócenie czasu trwania postępowania podatkowego. Proponuje się, aby w przedstawionych przypadkach zawieszenie postępowania mogło następować wielokrotnie. Okres łącznego zawieszenia postępowania nie powinien przekraczać 3 lat (**art. 201 § 7** Ordynacji podatkowej). Powyższe przesłanki będą stanowić również podstawę do zawieszenia kontroli podatkowej (**art. 292** Ordynacji podatkowej). Jednocześnie proponuje się rozszerzyć katalog przesłanek zawieszających postępowanie o wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ lub stwierdzającą nieważność decyzji (**art. 201 § 1 pkt 6** Ordynacji podatkowej). W aktualnym stanie prawnym, gdy strona wniosła skargę do sądu administracyjnego na jedną z wymienionych decyzji, organ podatkowy prowadzi postępowanie zmierzające do ponownego

rozstrzygnięcia sprawy, gdyż brak regulacji umożliwiającej zawieszenie postępowania. Nie ulega wątpliwości, że między postępowaniem sądownoadministracyjnym ze skargi na decyzję kasacyjną lub stwierdzającą nieważność a postępowaniem podatkowym prowadzonym po wydaniu tej decyzji istnieje zależność polegająca na tym, że wynik postępowania sądownoadministracyjnego będzie bezpośrednio rzutował na treść decyzji.

Rozdział 13

Decyzje

W aktualnym stanie prawnym nie ma już takiej procedury podatkowej, w której istniałoby powództwo od decyzji do sądu powszechnego; taka procedura obowiązywała w zakresie odszkodowań do 1 września 2005 r. Proponuje się zmianę dostosowawczą **art. 210 § 2**, **art. 213 § 1** oraz **art. 214** Ordynacji podatkowej i wyłączenie nieistniejącej procedury powództwa do sądu powszechnego.

Decyzja organu podatkowego nakładająca obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji może być podstawą wystawienia tytułu wykonawczego i prowadzenia egzekucji administracyjnej, jak również podstawą zarządzenia zabezpieczenia i dokonania zabezpieczenia w trybie przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Strona może więc podejmować działania mające na celu nie tylko udaremnienie egzekucji ale i zabezpieczenia obowiązku wynikającego z takiej decyzji. Proponuje się powyższe uwzględnić w pouczeniu o odpowiedzialności karnej zawartym w decyzji (**art. 210 § 2a** Ordynacji podatkowej). Propozycji nie stoi na przeszkodzie **art. 300 § 2** Kodeksu karnego, zgodnie z którym kto, w celu udaremnienia wykonania orzeczenia sądu lub innego organu państwowego, udaremnia lub uszczupla zaspokojenie swojego wierzyciela przez to, że usuwa, ukrywa, zbywa, darowuje, niszczy, rzeczywiście lub pozornie obciąża albo uszkadza składniki swojego majątku zajęte lub zagrożone zajęciem podlega karze pozbawienia wolności od 3 miesięcy do lat 5. Zajęcie, o którym mowa w **art. 300 § 2 k.k.**, może być dokonane przez organ egzekucyjny zarówno w postępowaniu egzekucyjnym, jak i w postępowaniu zabezpieczającym.

Rozdział 17

Wznowienie postępowania

Obecny przepis **art. 240 § 1 pkt 7** ustawy – Ordynacja podatkowa powinien wskazywać jako przesłankę wznowienia postępowania także wygaśnięcie decyzji, stwierdzenie nieważności decyzji lub orzeczenia sądu, na podstawie której została wydana decyzja ostateczna, jeśli wygaśnięcie decyzji, stwierdzenie nieważności decyzji lub orzeczenia sądu ma wpływ na treść wydanej decyzji. Stwierdzenie nieważności ani stwierdzenie wygaśnięcia nie może być bowiem kwalifikowane jako zmiana lub uchylenie decyzji (zmiana lub uchylenie orzeczenia sądu). Proponowana zmiana uzupełni istniejącą lukę.

Zgodnie z **art. 245 § 1 pkt 3 lit. b)** Ordynacji podatkowej organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania określonego w **art. 243 § 2** wydaje decyzję, w której odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w **art. 240 § 1**, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w **art. 68** lub **art. 70**. Analogiczną treść ma przepis **art. 247 § 2** Ordynacji podatkowej, który ma zastosowanie w trybie stwierdzenia nieważności.

Terminy przedawnienia dotyczące osób trzecich powinny być również uwzględnione w przedstawionych regulacjach, ponieważ mogą stanowić przeszkodę do wydania decyzji orzekającej co do istoty. Stąd zasadne jest doprecyzowanie powyższych przepisów.

Rozdział 20 *Wygaśnięcie decyzji*

W celu usunięcia istniejących wątpliwości proponuje się zmianę w zakresie kompetencji organu podatkowego do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji. Zmiana to polega na przyznaniu kompetencji do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organowi, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Organem tym byłby organ pierwszej instancji, jeśli jego decyzja stała się decyzją ostateczną lub organ odwoławczy. W przypadku, gdy zachodziłaby potrzeba stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu odwoławczego i poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji organem kompetentnym do stwierdzenia wygaśnięcia obu decyzji powinien być wyłącznie organ odwoławczy. W tej sytuacji zasadne jest wprowadzenie możliwości stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu odwoławczego i poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji w jednej decyzji organu odwoławczego (**art. 258 § 1 i 1a** Ordynacji podatkowej). Przyjęcie takiego trybu jest najbardziej ekonomiczne. Proponowane rozwiązanie jest czytelne, kompletne i spójne systemowo.

Obecnie jeśli podatnik zaprzestaje płatności rat, egzekucja całego zobowiązania jest możliwa dopiero po upływie terminu płatności ostatniej raty, a na bieżąco w zakresie poszczególnych niezapłaconych rat. Dodatkowo w przypadku pomocy *de minimis*, oznacza to konieczność pracochłonnego korygowania przez organ podatkowy sprawozdawczości o pomocy oraz zaświadczeń o udzielonej pomocy. Proponuje się zatem w **art. 259 § 1a** Ordynacji podatkowej, aby w razie niedotrzymania terminu płatności trzech kolejnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa, następowało z mocy prawa wygaśnięcie całej pozostałej decyzji o rozłożeniu na raty w zakresie wszystkich niezapłaconych rat. Dodać należy, że jeżeli sytuacja podatnika pogorszyła się w czasie wykonywania układu ratalnego może on wystąpić o jego zmianę na podstawie art. 253 Ordynacji podatkowej np. poprzez ustalenie bardziej dogodnych terminów płatności rat lub ich wysokości. Notoryczna nierzetelność w wykonywaniu układu ratalnego wymaga wygaszenia decyzji, co oznacza wymagalność zobowiązania.

Przepis **art. 259 § 2** ustawy – Ordynacja podatkowa nie wymienia odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek. Tym samym nie uwzględnia, że w art. 67a § 1 pkt 2 ww. ustawy wymienione są odrębnie odsetki od tych zaliczek. Stąd mogą powstać wątpliwości czy zasada wygaśnięcia z mocy prawa decyzji dotyczy także decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty odsetek od zaliczek. Z tych przyczyn zasadne jest odpowiednie doprecyzowanie umożliwiające wygaszanie decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek.

Stwierdzenie nadpłaty w zakresie żądania podatnika, ograniczonego do konkretnych okoliczności faktycznych i dowodów potwierdzających ich zaistnienie, nie oznacza akceptacji prawidłowości całego samoobliczenia podatku. Decyzje o stwierdzeniu nadpłaty są decyzjami „częstkowymi” i mogą funkcjonować w obrocie prawnym równolegle bez ich formalnego wzruszania. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana w toku postępowania wszczętego z urzędu, ponieważ jest decyzją kompleksową i obejmuje wszystkie elementy stanu faktycznego, również te które były objęte wcześniejszymi decyzjami częstkowymi, powinna zastąpić decyzje częstkowe. Właściwym po wydaniu z urzędu decyzji

określającej będzie wygaśnięcie z mocy prawa decyzji stwierdzających nadpłaty (art. 259a Ordynacji podatkowej).

Rozdział 22

Kary porządkowe

Zdarza się, że strona pragnąc uniknąć niekorzystnego rozstrzygnięcia odmawia przedstawienia niezbędnych dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa. Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują jednak żadnej sankcji za bezzasadną odmowę lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie przez stronę dowodu będącego w jej posiadaniu. W praktyce ignorowanie wezwania poprzez pasywne zachowanie wzywanego jest znacznie częstsze niż aktywna odmowa realizacji wezwania. Obecny brak podstaw do sankcji za bezzasadną odmowę okazania lub nie przedstawienie w terminie określonego dowodu, którego obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa utrudnia efektywne postępowanie dowodowe i zakończenie postępowania. Wobec powyższego proponuje się wprowadzenie w art. 262 § 1 pkt 2a Ordynacji podatkowej możliwości ukarania karą porządkową wzywanej strony lub jej pełnomocnika za bezzasadną odmowę okazania lub bezzasadne nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie dowodów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, w tym ksiąg rachunkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach. Podmiot „faktycznie” nieposiadający dokumentów wymaganych prawnie nie może być traktowany lepiej niż podmiot „faktycznie” posiadający te dokumenty ale uchylający się od ich przedstawienia. Kara porządkowa powinna obejmować także osoby, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowywanie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (biura rachunkowe), jeśli osoby te bezzasadnie odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach (art. 262 § 3 Ordynacji podatkowej). Dodać należy, że nieprowadzenie ksiąg wbrew obowiązкови jest zagrożone karą grzywny do 240 stawek dziennych (art. 60 § 1 kks), natomiast niewystawianie faktury lub rachunku za wykonanie świadczenia, wbrew obowiązкови, jest zagrożone karą grzywny do 180 stawek dziennych (art. 62 § 1 kks). Powyższe zaniechania, ze względu na zagrożenie karą grzywny na podstawie przepisów kodeksu karnego skarbowego, nie będą mogły stanowić przedmiotu ukarania karą porządkową. Kara porządkowa na podstawie Ordynacji podatkowej będzie mogła być nałożona za nieokazanie prowadzonej księgi lub wystawionej faktury lub rachunku. Natomiast kodeks karny skarbowy penalizuje nieprowadzenie ksiąg i niewystawianie faktury lub rachunku. Dla wszystkich wymienionych przypadków kryterium nałożenia kary porządkowej będzie bezzasadność zachowania osoby wzywanej do dokonania czynności: odmowy okazania lub nieprzedstawienia w wyznaczonym terminie dowodów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa. W przypadku nieprzedstawienia w wyznaczonym terminie dowodów na bezzasadność takiego zachowania będzie wskazywało przykładowo, zignorowanie wezwania i brak jakiegokolwiek kontaktu z organem albo podawanie pozornych przeszkód w terminowym wykonania tej czynności. Dodać należy, że na podstawie art. 262 § 6 Ordynacji podatkowej organ może nawet nałożoną już karę uchylić, jeżeli niewykonanie obowiązku uznana za usprawiedliwione. Rozszerzenie zakresu przedmiotowego wymierzenia kary porządkowej do wymienionych wyżej dowodów podyktowane jest tym, że dowody te mają najistotniejsze znaczenie w postępowaniu podatkowym, brak dostępu do nich blokuje weryfikację wykonywania obowiązków podatkowych. Przyjęcie proponowanego rozwiązania umożliwi organom podatkowym dyscyplinowanie podatników i biura rachunkowe w celu sprawnego prowadzenia i

zakończenia postępowania podatkowego. Gromadzenie materiału dowodowego jest podstawowym zadaniem organów podatkowych w prowadzonych postępowaniach. Niejednokrotnie dowody nie znajdują się w posiadaniu organu podatkowego. Zasadne jest również doprecyzowanie, że jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, to w takich przypadkach organ podatkowy, może ukarać karą porządkową osobę upoważnioną do jej reprezentowania lub prowadzenia jej spraw (art. 262 § 1a Ordynacji podatkowej). Skutkiem proponowanych zmian będzie usprawnienie toku postępowania i przyspieszenie rozstrzygnięcia sprawy.

Rozdział 23 *Koszty postępowania*

Ekonomika działania wymaga stworzenia podstawy do odstąpienia od ustalenia, w formie postanowienia, kosztów postępowania obciążających stronę w przypadku stwierdzenia, że wydatki na postępowanie w sprawie ich ustalenia i koszty poboru w trybie egzekucyjnym (koszty upomnienia i koszty egzekucji) mogą okazać się wyższe niż ustalone koszty postępowania. Proponuje się w art. 269 § 2 Ordynacji podatkowej nie ustalać kosztów postępowania, jeśli koszty te nie przekraczają czterokrotności kosztów upomnienia.

Koszty podróży i inne należności strony, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 90, poz. 594, z późn. zm.), związane z osobistym stawiennictwem strony, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu albo gdy strona została błędnie wezwana do stawienia się są obecnie zwracane na żądanie zgłoszone w organie podatkowym (art. 265 § 1 pkt 1 i 2 oraz art. 266 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej). Powyższe koszty nie obejmują kosztów osobistego, nieobowiązkowego stawiennictwa strony np. w trybie art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Proponuje się, aby w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez organ wyznaczony do prowadzenia konkretnego postępowania (pkt 9 i 15 i założeń) były ustalane zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych i zwracane koszty związane z osobistym stawiennictwem (wezwanie) poza obszar województwa, w którym strona zamieszkuje lub przebywa albo jeżeli stawiennictwo było związane ze skorzystaniem przez stronę z prawa wglądu do akt sprawy (zapoznania się z zebrany materiał dowodowy) - art. 265 § 2a i art. 266 § 1 Ordynacji podatkowej.

Aktualnie wysokość kosztów sporządzenia jednej strony odpisu lub kopii, o których mowa w art. 178 jest ustalana przez organy podatkowe w formie aktów wewnętrznych. W praktyce oznacza to, że wysokość tych kosztów nie jest jednakowa. W celu ujednolicenia kosztów jednostkowych proponuje się ich określenie w rozporządzeniu Ministra Finansów mając na uwadze koszty wykonywania pracy poligraficznej i użytych materiałów (art. 270b Ordynacji podatkowej).

Nowy Rozdział 24 *Rada do Spraw Unikania Opodatkowania*

W zdecydowanej większości krajów, których systemy prawne mają klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania sprawy zastosowania klauzuli są rozstrzygane jedynie decyzjami administracji podatkowej, które to decyzje podlegają następnie zaskarżeniu do sądu. Zasadą jest brak zinstytucjonalizowanego (rada, panel ekspercki) udziału czynnika eksperckiego lub społecznego spoza administracji w rozstrzyganiu spraw unikania opodatkowania. Jednak

bazując na rozwiązaniach francuskich (Comite de l'Abuse de Droit Fiscal), australijskich (General Anti-avoidance Rule Panel) oraz kanadyjskich (General Anti-avoidance Rule Committee) oraz rozwiązaniach brytyjskich proponuje się utworzenie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania zwaną dalej Radą. Rada będzie kolegialnym, eksperckim organem wydającym opinie o zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (**art. 271a** Ordynacji podatkowej). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większej obiektywności organów podatkowych w stosowaniu klauzuli, ponieważ Rada będzie wydawała niezależne opinie. Zakłada się, że Rada działając siłą swojego autorytetu będzie też wpływać na ujednolicenie praktyk stosowania klauzuli. Rada będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. Potrzeba utworzenia takiego podmiotu nabiera szczególnej wagi w kontekście obaw co do stosowania klauzuli przez organy podatkowe, uzewnętrzniających też w uzasadnieniu wyroku TK. Utworzenie i funkcjonowanie Rady będzie wzorowane na Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego; obsługę funkcjonowania Rady, zapewni minister właściwy do spraw finansów publicznych (**art. 271b § 10** Ordynacji podatkowej), koszty jej działania będą pokrywane z budżetu państwa. Członkowie Rady będą wynagradzani zgodnie z wnioskiem Przewodniczącego, w oparciu o nakłady pracy i zaangażowanie poszczególnego członka w analizę sprawy i wydanie opinii. Członkom Rady przysługiwać także będzie zwrot kosztów podróży i noclegów (**art. 271c § 5** Ordynacji podatkowej). W **art. 271c § 6** Ordynacji podatkowej zawarto delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania obligatoryjnego rozporządzenia określającego:

1) sposób finansowania oraz wysokość wynagrodzenia:

- a) przewodniczącego i sekretarza Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,
 - b) członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady przy wydawaniu opinii w indywidualnej sprawie, biorąc pod uwagę zakres jego obowiązków,
 - c) dla członków Rady za sporządzenie uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając nakłady pracy niezbędne do przygotowania opinii,
- 2) szczegółowe warunki i tryb przysługującego członkom Rady zwrotu kosztów podróży i noclegów, poniesionych w związku z udziałem w pracach Rady, biorąc pod uwagę ich racjonalne wydatkowanie przez członków Rady.

Proponuje się, aby członków Rady oraz jej przewodniczącego powoływał Prezes Rady Ministrów na 4-letnią kadencję. Rada liczyć będzie 12 osób (**art. 271b** Ordynacji podatkowej). W skład Rady wchodzić będą eksperci z zakresu prawa podatkowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego, międzynarodowego prawa finansowego i gospodarczego: przedstawiciele Prezesa NSA delegowani spośród sędziów NSA w stanie spoczynku, wyższych uczelni, Rzecznika Praw Obywatelskich, Krajowej Izby Doradców Podatkowych (**art. 271b § 3** Ordynacji podatkowej). Wspólne warunki powołania do Rady zawiera **art. 271b § 2** Ordynacji podatkowej. Przesłanki odwołania oraz wygaśnięcia członkostwa w Radzie oraz ich skutki normują szczegółowo **art. 271b § 6-10** Ordynacji podatkowej.

Zgodnie z **art. 271c § 1** Ordynacji podatkowej kompetencje Przewodniczącego Rady obejmują kierowanie jej pracami, zwoływanie posiedzeń Rady, wyznaczanie członków Rady do wydania opinii, wyznaczanie członków Rady do sporządzenia uzasadnienia opinii.

Proponuje się, aby Minister Finansów wyznaczał Sekretarza Rady spośród pracowników Ministerstwa Finansów (do obsługi administracyjno-biurowej i finansowej), który nie będzie członkiem Rady – **art. 271b § 11** oraz **art. 271c § 2**. Rada w drodze uchwały sama określi zasady oraz regulamin jej pracy i wydawania opinii (**art. 271c § 2** Ordynacji podatkowej).

Postuluje się, aby Rada wydawała na wniosek niewiążącą opinię o zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Rada nie mogłaby odmówić wydania opinii (**art. 271d § 1** Ordynacji podatkowej). Opinia byłaby wydawana na etapie

postępowania pierwszoinstancyjnego lub postępowania odwoławczego. Na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego uprawnionym do złożenia wniosku byłby wyłącznie Minister Finansów, jeśli dostrzega uzasadnione przesłanki do zastosowania klauzuli. Wraz z wnioskiem Minister Finansów zobowiązany będzie do przedstawienia analizy i stanowiska, co do wystąpienia przesłanek do zastosowania klauzuli. Na etapie postępowania odwoławczego wniosek o opinię Rady byłby składany przez organ odwoławczy w terminie 14 dni po wniesieniu odwołania od decyzji stosującej klauzulę. Organ odwoławczy obligatoryjnie składałby wniosek, jeśli w odwołaniu podatnik wyraziłby potrzebę wydania opinii (**art. 271d § 2 pkt 2** Ordynacji podatkowej). Organ odwoławczy mógłby także z urzędu wystąpić o wydanie opinii (**art. 271d § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej). W przypadku złożenia wniosku o wydanie opinii Minister Finansów jako organ podatkowy przesyła akta podatkowe Radzie (**art. 271d § 3** Ordynacji podatkowej). Złożenie wniosku powodowałoby obligatoryjne zawieszenie postępowania podatkowego, do czasu otrzymania opinii przez organ podatkowy oraz zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (**art. 201 § 1 pkt 5, art. 70 § 6 pkt 6 i § 7 pkt 6** Ordynacji podatkowej). Opinia byłaby wydawana przez co najmniej połowę członków Rady, w formie pisemnej, niezwłocznie jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o jej wydanie (**art. 271d § 4** Ordynacji podatkowej). Jest to termin instrukcyjny. Rada miałaby prawo zwrócić się do podatnika i do organów podatkowych o udzielenie wyjaśnień (**art. 271e § 1** Ordynacji podatkowej). Podatnik miałby prawo do aktywnego uczestniczenia w posiedzeniu Rady. Przedstawiciel organu podatkowego miałby obowiązek uczestnictwa w posiedzeniach Rady. (**art. 271e § 2** Ordynacji podatkowej). Jego aktywność powinna być jednak bierna i ograniczona do udzielania odpowiedzi na pytania. Postępowanie przed Radą faktycznie będzie więc zawierało elementy arbitrażu. Opinie Rady będą wydawane nieodpłatnie. Członkowie Rady będą podlegać wyłączeniu z opiniowania poszczególnych spraw na zasadach określonych w art. 130 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej (**art. 271d § 6** Ordynacji podatkowej).

Opinia nie byłaby wiążąca dla organów podatkowych aczkolwiek w decyzji organ podatkowy byłby obowiązany odnieść się do opinii i ewentualnych zarzutów podatnika, w szczególności wówczas, jeśli opinia byłaby korzystna dla podatnika a mimo to organ podatkowy uznałby zasadność zastosowania klauzuli (**art. 210 § 2c** Ordynacji podatkowej). Opinia Rady stanowiłaby część akt sprawy (**art. 271d § 4 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej). Opinie Rady byłyby zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej po usunięciu danych identyfikacyjnych stron i inne podmioty w niej wymienione (**art. 271d § 5** Ordynacji podatkowej).

W związku z potrzebą zapewnienia Radzie dostępu do akt podatkowych podatnika podlegających ochronie tajemnicą skarbową należy wprowadzić także stosowne zmiany dostosowawcze w przepisach regulujących tajemnicę skarbową (dodanie **pkt 7** w **art. 294 § 1** Ordynacji podatkowej **oraz zmiana § 3**). Posiedzenia Rady powinny być niejawne. Ochrona tajemnicą skarbową zapewni poufność danych podatnika, a możliwość zwracania się o wyjaśnienia stworzy elementy kontrydiktoryjności i przyspieszy wydanie oraz jakość opinii.

DZIAŁ V

Czynności sprawdzające

Zasadniczym celem rozszerzenia zakresu czynności sprawdzających u podatnika jest umożliwienie wyjaśnienia istniejących wątpliwości bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej. Procedura czynności sprawdzających jest najmniej sformalizowana a przez to i najmniej uciążliwa. Z tej perspektywy proponowane rozwiązania wydają się pozytywne dla podatnika.

Z przepisu art. 272 pkt 1 lit. b ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że czynności sprawdzające mają na celu sprawdzenie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów. Powyższy przepis należy odnosić także do zaliczek na podatek, co wynika z art. 3 pkt 3 lit. a) ustawy – Ordynacja podatkowa. Od dnia 1 stycznia 2007 r. podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych wpłaty zaliczek na podatek dokonują bez obowiązku składania w trakcie roku deklaracji o wysokości uzyskanych dochodów/należnych zaliczek. Kwoty należnych zaliczek podatnicy „ujawniają” organowi podatkowemu dopiero w rozliczeniu rocznym. Nie ulega wątpliwości, że wpłaty podatków/zaliczek także tych niezadeklarowanych powinny być przedmiotem czynności sprawdzających, co wymaga uwzględnienia w treści przepisu **art. 272 pkt 1 lit. b) Ordynacji podatkowej**.

Aktualnie istnieją wątpliwości czy ramach czynności sprawdzających jest możliwa weryfikacja danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej. Weryfikacja ta jest szczególnie istotna w zakresie rejestracji podatników podatku od towarów i usług. W celu wyeliminowania tych wątpliwości jest zasadne rozszerzenie katalogu czynności sprawdzających w tym zakresie (**art. 272 pkt 5 Ordynacji podatkowej**).

Aktualne przepisy dotyczące czynności sprawdzających nie stanowią podstawy do wstępnej weryfikacji spraw dotyczących przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Proponuje się w **art. 272 pkt 4 Ordynacji podatkowej** aby, ustalenie poniesionych przez podatnika wydatków lub zgromadzonego mienia w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania na podstawie art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych było możliwe także w toku czynności sprawdzających. Objęcie tego zagadnienia czynnościami sprawdzającymi pozwoli na wstępne ustalenie celowości wszczynania postępowania w tej sprawie. Postępowanie w tej sprawie będzie wszczynane, co do zasady, gdy z wyjaśnień i dokumentów zgromadzonych w ramach czynności sprawdzających będzie wynikać, że wystąpiły okoliczności wymienione w art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych albo gdy podatnik nie przedłoży żądanych w wezwaniu organu podatkowego wyjaśnień i dokumentów. Proponowane rozwiązanie podnosi ekonomikę działania organu podatkowego i promuje dobrowolne wykonanie zobowiązań podatkowych (możliwa korekta deklaracji).

Przepis art. 274 Ordynacji podatkowej przyznaje organowi podatkowemu uprawnienie do korygowania z urzędu deklaracji w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 1000 zł. Okazuje się, że aktualnie kwota ta jest zbyt niska.

W celu ograniczenia obowiązku osobistego kontaktu z organami podatkowymi podmiotów składających deklaracje proponuje się w **art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej** podwyższenie kwoty korekty do 5000 zł.

Przewidziana w **art. 274 § 1 pkt 1** ustawy – Ordynacja podatkowa instytucja korekty deklaracji sporządzonej z „urzędu” nie obejmuje kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia w podatku od towarów i usług. Nie ma żadnych przesłanek uzasadniających niestosowanie tej

instytucji do kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia. Wobec powyższego jest zasadne objęcie w powyższym przepisie instytucją korekty deklaracji sporządzonej z „urzędu” również kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia.

W obecnym stanie prawnym instytucja korekty deklaracji z urzędu dotyczy wyłącznie deklaracji składanych w formie papierowej. Proponuje się umożliwienie doręczania korekty „z urzędu” za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeśli deklaracja została złożona w tej formie - **art. 274 § 6** Ordynacji podatkowej. Pozwoli to na upowszechnienie elektronicznych form kontaktu z podatnikami, co przyczyni się także do ograniczenia wydatków organów podatkowych.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie formułują wprost obowiązku organu podatkowego zamieszczania wraz z informacją o korekcie „z urzędu” pouczenia o prawie wniesienia sprzeciwu wobec tej korekty. Wobec powyższego jest zasadne nałożenie na organ podatkowy w **art. 274 § 2 pkt 2** Ordynacji podatkowej obowiązku zamieszczenia pouczenia o prawie wniesienia sprzeciwu wobec korekty deklaracji sporządzonej „z urzędu”. Podniesie to standard ochrony praw podatnika.

Dynamika wzrostu kwot wynikających z fikcyjnych faktur w okresie 2009 – 2012 oscyluje w granicach 340 %, co wymaga zdecydowanego rozbudowania procedur weryfikacyjnych i usprawnienia ich stosowania. Potrzeba szybkiego wykrywania oraz udaremniania oszustw podatkowych (w szczególności wyłudzeń zwrotu VAT) ściśle wiąże się z weryfikacją samego dokonania transakcji oraz jej przedmiotu u kontrahenta podatnika. W obecnej sytuacji czynności sprawdzające jako procedura, w której reakcja kontrahenta podatnika jest zupełnie dobrowolna a działania weryfikacyjne organu podatkowego mogą być przez niego zignorowane stają się nieadekwatna do jej celu. Zablockowanie czynności sprawdzających brakiem stosownej reakcji na działania organu podatkowego powoduje konieczność wszczynania innych procedur i czasochłonne ponawianie prób weryfikacji transakcji. Warunkiem efektywności czynności sprawdzających jest dyscyplinowanie uczestników tej procedury. W **art. 274c § 1 i 2** ustawy – Ordynacja podatkowa proponuje się usunąć nieścisłości redakcyjne. Formuła „w związku z prowadzonym postępowaniem lub kontrolą” sugerująca równoczesność czynności sprawdzających z tymi procedurami jest niewłaściwa. Czynności sprawdzające u kontrahenta podatnika mogą być wynikiem ustaleń zakończonej kontroli u podatnika. Z kolei toku kontroli u podatnika nie da się wstrzymać do czasu przeprowadzenia czynności sprawdzających u kontrahenta z uwagi na limity czasowe trwania kontroli wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Formuła sugerująca „równoczesność” procedur jest więc w praktyce niemożliwa do zastosowania.

Obecnie dyscyplinowanie podatników jest możliwe wyłącznie w drodze postępowania karnego skarbowego. Brak możliwości nakładania kary porządkowej w toku czynności sprawdzających powoduje, że podatnicy nie odpowiadają na kierowane do nich wezwania. Nie można akceptować sytuacji, w której wezwania organu podatkowego mogą być ignorowane bez żadnych konsekwencji prawnych. W konsekwencji organy podatkowe są obowiązane wszczynać postępowania podatkowe lub kontrole podatkowe w sprawach, które powinny być kończone już na etapie czynności sprawdzających. W 2013 r. urzędy skarbowe przeprowadziły ok. 3.4 mln tys. czynności sprawdzających, tj. o 2,8% więcej niż w 2012 r. Ujawniona w trakcie tych czynności kwota uszczupień wyniosła ok. 800 mln zł i w porównaniu do 2012 r. wzrosła o 17,7%. Należy wprowadzić możliwość nakładania kary porządkowej w przypadku bezzasadnego niezgłaszania się podatników lub płatników na wezwania organów podatkowych lub bezzasadnego nieprzedstawienia dokumentów w celu

przeprowadzenia czynności sprawdzających. Kara porządkowa powinna być również nakładana na kontrahenta podatnika w przypadku bezzasadnego nieprzedstawienia dokumentów. Kary porządkowe będą orzekane na podstawie przepisów rozdziału 22 działu IV Ordynacji podatkowej (art. 280 Ordynacji podatkowej). Kara porządkowa, o której mowa w art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej, nie byłaby stosowana w przypadku braku zgody strony lub innego uczestnika postępowania, jeśli dokonanie czynności jest uzależnione od wyrażenia zgody (art. 262 § 4 Ordynacji podatkowej). Celem proponowanych zmian jest stopniowanie procedur podatkowych, poczynając od najmniej sformalizowanych. Umożliwi to wyjaśnianie większej liczby spraw w toku wstępnej procedury czynności sprawdzających bez konieczności wszczynania bardziej sformalizowanych i angażujących podatnika oraz urząd procedur kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Proponowane rozwiązanie usprawnia prowadzenie czynności sprawdzających.

DZIAŁ VI

Kontrola podatkowa

W związku z wprowadzeniem dwóch kategorii pełnomocników zachodzi konieczność wprowadzenia zmian dostosowawczych w dziale VI Kontrola podatkowa ustawy – Ordynacja podatkowa. Wobec wprowadzenia instytucji pełnomocnika ogólnego, którego zakresem działania może być też kontrola podatkowa instytucja reprezentanta w zakresie kontroli, uregulowana w art. 281a, staje się bezprzedmiotowa. Podatnik w toku kontroli będzie mógł być reprezentowany przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. Jednocześnie w związku ze zmianami w zakresie pełnomocnictwa i osoby wyznaczonej do reprezentowania kontrolowanego należy usystematyzować pojęcia dotyczące osoby kontrolowanego i jego reprezentantów. W razie ustanowienia pełnomocnika do kontroli podatkowej (ogólnego lub szczególnego) lub reprezentanta normy prawne zawarte w przepisach działu VI Kontrola podatkowa dotyczące kontrolowanego należy stosować odpowiednio do tego pełnomocnika lub reprezentanta. Wyjątek stanowią te uregulowania, które ze względu na ich charakter mogą odnosić się wyłącznie do kontrolowanego. Takie rozwiązanie wyeliminuje konieczność powtarzania każdorazowo w poszczególnych przepisach katalogu osób, których dotyczy.

W celu uporządkowania terminologii, obecne pojęcie „osoby wskazywanej przez kontrolowanego jako reprezentanta w trakcie kontroli w czasie jego nieobecności” proponuje się zastąpić „pełnomocnikiem na wypadek nieobecności” (art. 284 § 1 Ordynacji podatkowej). Szczególną cechą tego rodzaju pełnomocnika funkcjonującego wyłącznie w zakresie kontroli podatkowej jest istnienie umocowania do działania tylko wtedy, gdy kontrolowany jest nieobecny. Ustanowienie „pełnomocnika na wypadek nieobecności” podobnie jak ustanowienie „osoby wskazywanej przez kontrolowanego jako reprezentanta w trakcie kontroli w czasie jego nieobecności” nie będzie objęte opłatą skarbową. Pobranie tej opłaty byłoby niezasadne, ponieważ ustanowienie „pełnomocnika na wypadek nieobecności” wymaga przepis prawa i jest ono obligatoryjne. Ponadto użycie w tym przepisie określenia „pełnomocnik na wypadek nieobecności” ma na celu wyłącznie uporządkowanie pojęć, a nie tworzenie nowej instytucji. Proponuje się również, aby takie osoby jak „członek zarządu, wspólnik, inna osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw” gdy kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej były określane jako „reprezentant kontrolowanego”, co odpowiada ich prawnemu umocowaniu do prowadzenia spraw wskazanych podmiotów (art. 284 § 2 Ordynacji podatkowej). Ponadto, należy sprecyzować, że czynności kontrolne dokonywane są w obecności pracowników kontrolowanego lub przywołanych świadków tylko wówczas gdy

nie nastąpiła rezygnacja z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (**art. 285 § 3** Ordynacji podatkowej).

Proponuje się doprecyzować, że zakaz ponownego wszczynania kontroli podatkowej w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną nie dotyczy kontroli podatkowej niezbędnej dla przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty (**art. 282a § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej). Celem proponowanego rozwiązania jest umożliwienie przeprowadzenia kontroli podatkowej, nawet jeżeli w zakresie kontrolowanego zobowiązania są wydane decyzje ostateczne w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Wnioski o stwierdzenie nadpłaty, wraz z korektą deklaracji, mogą być składane wielokrotnie. W każdym przypadku organ podatkowy powinien mieć możliwość weryfikacji nadpłaty wykazanej w korekcie deklaracji poprzez przeprowadzenie kontroli podatkowej.

Proponuje się doprecyzowanie w **art. 282b § 3** Ordynacji podatkowej), że wszczęcie kontroli podatkowej przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia może nastąpić także na wniosek kontrolowanego. Rozwiązanie takie jest przewidziane w art. 79 ust. 5 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Nie ma przeszkód, aby wyrażenie zgody lub złożenie wniosku, o których mowa wyżej nastąpiło w formie ustnej. W takim przypadku konieczne jest właściwe udokumentowanie złożenia wniosku lub wyrażenia zgody, ponieważ ma to znaczenie dla toku postępowania. Proponuje się, aby w razie wyrażenia zgody lub złożenia wniosku ustnie kontrolujący sporządzał adnotację. Zmiana w **art. 282b § 3** Ordynacji podatkowej wymaga także odpowiedniej zmiany delegacji ustawowej, o której mowa w **art. 282b § 5** Ordynacji podatkowej.

Skuteczna kontrola dotycząca sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej może być przeprowadzona tylko bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli (**art. 282c § 1 pkt 1 lit. i**) Ordynacji podatkowej). Celem kontroli bez zawiadomienia nie jest sprawdzanie czy zawieszenie działalności nie jest tylko formalne i pozorne. Wątpliwa staje się efektywność i skuteczność kontroli gdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą mimo jej zawieszenia zostanie zawiadomiony o zamiarze jej wszczęcia; trzeba liczyć się z tym że wszelkie znamiona prowadzenia działalności zostaną usunięte lub zakamuflowane w związku z zapowiedzią kontroli.

Proponuje się wprowadzenie do Ordynacji podatkowej przepisów umożliwiających kontrolę zakładu podmiotu zagranicznego. Obecnie obowiązujący stan prawny w zakresie kontroli podatkowej wskazuje, że kontrolowanym jest podatnik. Oznacza to, w przypadku zagranicznego zakładu, że podatnikiem będzie osoba fizyczna lub prawna niemająca miejsca zamieszkania albo siedziby w Polsce. W praktyce powstaje wiele problemów związanych z wszczęciem kontroli spowodowanych głównie uregulowaniami w zakresie doręczeń i reprezentacji. Problemy dotyczą sytuacji kiedy zakład nie ma formy prawnej, a w efekcie swojej reprezentacji w Polsce. Konsekwencją pozostawienia nieuregulowanej sytuacji zakładu jest trudność sprawdzenia opodatkowania takiej działalności w Polsce.

Proponuje się, aby w przypadku, jeśli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego upoważnienie do przeprowadzenia kontroli oraz legitymacja służbowa były okazywane osobie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej faktycznie prowadzoną na terytorium Polski działalność, a nie podatnikowi (**art. 284 § 3** Ordynacji podatkowej). W oparciu o dane zawarte w Centralnym Rejestrze Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników liczba zakładów podmiotów zagranicznych obecnie wynosi: osoby fizyczne – 4633 podmioty, a osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące podatnikiem lub płatnikiem – 8694 podmioty.

Według aktualnego stanu prawnego w przypadkach wszczęcia kontroli „na legitymację” kontrolowanemu lub osobie, o której mowa w art. 281a, albo osobie wymienionej w art. 284 § 2, należy bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli, doręczyć upoważnienie do przeprowadzenia kontroli (art. 284a § 2 Ordynacji podatkowej). W praktyce, w przypadku wszczęcia kontroli na podstawie art. 284a § 1 Ordynacji podatkowej np. w piątek w godzinach popołudniowych, jedynym dniem w którym można doręczyć upoważnienie jest poniedziałek. Zagadnienie dodatkowo komplikują dodatkowe dni ustawowo wolne od pracy. W związku z powyższym, proponuje się w **art. 284a § 2** Ordynacji podatkowej termin „3 dni roboczych” zamiast obecnego 3-dniowego terminu przewidzianego na doręczenie upoważnienia do wszczęcia kontroli po okazaniu legitymacji służbowej.

Obecny obowiązek sporządzania i doręczania kontrolowanemu kopii wszystkich załączników do protokołu kontroli, w tym dokumentów udostępnionych przez samego kontrolowanego, jest rozwiązaniem nieracjonalnym pod względem ekonomicznym. W związku z tym proponuje się w **art. 290 § 6 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej, aby egzemplarz protokołu doręczany kontrolowanemu nie obejmował fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego i zwróconych przez kontrolującego. Wymaga to wzmiankowania w protokole kontroli. Proponowane rozwiązanie dotyczy dokumentów, których oryginały są w posiadaniu kontrolowanego. Przyjęcie takiego rozwiązania umożliwi doręczenie protokołu kontroli w formie elektronicznej.

Aktualnie Ordynacja podatkowa nie reguluje sytuacji, gdy po ustaleniu kontroli okazuje się, że kontrolę wszczął organ niewłaściwy. Brak takiej regulacji powoduje, że powstaje praktyczny problem dotyczący oceny skuteczności dotychczasowych czynności kontrolnych oraz sposobu zakończenia kontroli. Proponuje się, aby w takiej sytuacji kontrolujący sporządzał protokół z czynności kontrolnych w trzech jednobrzmiących egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontrolujący będzie doręczał kontrolowanemu, a drugi przekazywał organowi podatkowemu właściwemu w sprawie. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostaną w mocy. Dla kontrolowanego nie powinno mieć znaczenia, jaki organ przeprowadził czynności kontrolne lecz czy czynności te zostały przeprowadzone zgodnie z przepisami prawa. Proponuje się także, aby protokół czynności kontrolnych organu niewłaściwego nie zawierał oceny prawnej sprawy będącej przedmiotem kontroli oraz pouczenia o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej. Kontrolowany będzie uprawniony do złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień do protokołu z czynności kontrolnych (**art. 290b** Ordynacji podatkowej).

Obecnie niedopełnienie przez kontrolowanego obowiązku zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu, dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, skutkuje tym, że postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod adresem, pod który doręczono protokół kontroli (art. 291b Ordynacji podatkowej). „Adres, pod który doręczono protokół kontroli” nie zawsze będzie ostatnim adresem znanym organowi podatkowemu (np. w przypadku dwukrotnej zmiany adresu w ciągu 6 miesięcy od zakończenia kontroli i zawiadomienia organu jedynie o pierwszej zmianie). Wobec tego proponuje się w **art. 291b** Ordynacji podatkowej ująć ogólnie, że jest to adres dotychczasowy, co usunie ewentualne wątpliwości. Należy

zaznaczyć, że określenie „adres dotychczasowy” występuje już w obecnym art. 146 § 2 Ordynacji podatkowej.

DZIAŁ VII *Tajemnica skarbowa*

Ograniczenie w **art. 295 pkt 1 i art. 295a** Ordynacji podatkowej dostępu do informacji tylko do „bezpośredniego przełożonego pracownika” jest nieuzasadnione i utrudnia efektywne nadzorowanie wykonywanych zadań. Dlatego proponuje się umożliwienie dostępu do informacji, o których mowa w wymienionych przepisach „przełożonym pracownika” zamiast tylko „bezpośrednim przełożonym pracownika.”

W związku z projektowanymi uregulowaniami w art. 18e Ordynacji podatkowej przepis art. 297 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej należy uzupełnić w ten sposób, aby wynikało z niego, że organ kontroli skarbowej będzie uprawniony do pozyskania akt, w tym akt objętych tajemnicą skarbową w związku z postępowaniem przejętym w trybie, o którym mowa w art. 18e;

Ze względu na sformułowanie w art. 299 § 1 Ordynacji podatkowej, że udostępnieniu przez organy podatkowe podlegają informacje zawarte „w aktach spraw podatkowych” powstają wątpliwości, czy podlegają także udostępnieniu informacje podatkowe, o których mowa w rozdziale 11 działu III ww. ustawy, w tym uzyskane z banków. Chodzi w tym przypadku o informacje znajdujące się w szeroko rozumianych aktach, a nie aktach konkretnej sprawy podatkowej. W celu usunięcia tych wątpliwości proponuje się wprowadzenie przepisu **art. 299d** Ordynacji podatkowej stanowiącego podstawę do udostępniania informacji podatkowych, o których mowa w rozdziale 11 działu III Ordynacji podatkowej, na zasadach określonych w przepisach działu VII *Tajemnica skarbowa*. Nie ma powodów do zróżnicowania w dostępie do informacji przez uprawnione podmioty w zależności od tego czy informacje te zostały zgromadzone w toku postępowania podatkowego czy poza postępowaniem.

Proponuje się przyznanie prawa występowania o informacje zawarte w aktach spraw podatkowych również administracyjnym organom egzekucyjnym, na wzór regulacji przyznającej takie uprawnienie komornikom sądowym w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym (**art. 299 § 3 pkt 8** Ordynacji podatkowej). W przypadku administracyjnych organów egzekucyjnych nieuzasadnione jest uprzywilejowanie komorników sądowych egzekwujących należności cywilnoprawne, podczas gdy administracyjne organy egzekucyjne egzekwują należności o charakterze publicznoprawnym. Zauważyć należy, iż egzekucję administracyjną prowadzą również, oprócz naczelników urzędów skarbowych, inne organy wymienione w art. 19 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - prezydenci miast, dyrektorzy oddziałów ZUS, dyrektorzy izb celnych, przewodniczący organu orzekającego w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, dyrektorzy oddziałów regionalnych Wojskowej Agencji Mieszkaniowej, a także organy określone w odrębnych ustawach, np. w ustawie z 13 września 1996 r. o utrzymaniu porządku i czystości w gminach (Dz. U. z 2012 r. poz. 391, z późn. zm.) – wójt burmistrz, prezydent miasta lub zarząd związku międzygminnego, w ustawie z 19 czerwca 2009 r. o pomocy państwa w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych udzielonych osobom, które utraciły pracę (Dz. U. Nr 115, poz. 964) – starostowie. Należy również zauważyć, że wprowadzenie art. 299 § 2 Ordynacji podatkowej umożliwia organom podatkowym udostępnianie informacji wynikających z akt spraw podatkowych na zasadach określonych w odrębnych przepisach, niemniej ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 36) nie stanowi wystarczającej podstawy prawnej do żądania przez

administracyjne organy egzekucyjne informacji zawartych w aktach spraw podatkowych. Uwzględniając zatem szczególną ochronę informacji zawartych w aktach spraw podatkowych oraz zamknięty katalog podmiotów określony w art. 299 Ordynacji podatkowej, nieuprawniona jest rozszerzająca interpretacja tego przepisu, na podstawie której administracyjnym organom egzekucyjnym udostępnia się ww. informacje. Zasadne jest więc zagwarantowanie tym organom prawa występowania o udostępnienie tych informacji, analogicznego do prawa przyznanego komornikom sądowym.

DZIAŁ VIIa

Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami

Rozdział 2

Szczegółowe zasady wymiany informacji podatkowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej

Celem projektu ustawy jest implementacja do polskiego porządku prawnego art. 8 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracji w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG (Dz. U. UE L 64 z 11.03.2012 str. 1). Zgodnie z art. 8 ust. 1 dyrektywy właściwy organ każdego z państw członkowskich przekazuje w drodze automatycznej wymiany właściwemu organowi któregośkolwiek z pozostałych państw członkowskich informacje obejmujące okresy rozliczeniowe, począwszy od dnia 1 stycznia 2014 r., którymi dysponuje w odniesieniu do osób zamieszkałych w tym innym państwie członkowskim, dotyczące następujących szczególnych kategorii dochodu i kapitału, zgodnie z ich interpretacją na mocy krajowych przepisów państwa członkowskiego przekazującego informacje:

- a) dochody z zatrudnienia,
- b) wynagrodzenia dyrektorów,
- c) produkty ubezpieczenia na życie nieobjęte innymi unijnymi aktami prawnymi dotyczącymi wymiany informacji i innych podobnych środków,
- d) świadczenia emerytalne i rentowe,
- e) własność nieruchomości i dochody z tego tytułu.

Państwa członkowskie wprowadzają w życie przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania art. 8 dyrektywy ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2015 r. (art. 29 ust. 1 dyrektywy). Wobec powyższego art. 8 dyrektywy powinien być implementowany do dnia 1 stycznia 2015 r.

Jednocześnie należy mieć na względzie przepis art. 8 ust. 5 lit. a ww. dyrektywy, w myśl którego od dnia 1 stycznia 2017 r. planowane jest nałożenie na państwa członkowskie obowiązku przesyłania informacji dotyczących co najmniej trzech spośród pięciu kategorii dochodów.

Aktualnie polska administracja podatkowa wysyła dane obejmujące dwie kategorie wymienione w art. 8 dyrektyw, tj. wynagrodzenia dyrektorów oraz świadczenia emerytalne i rentowe, które są uzyskiwane z informacji IFT-1R opracowanych w formacie OECD, na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidujących automatyczną wymianę informacji. Wobec powyższego w ramach implementacji art. 8 dyrektywy jest zasadne uwzględnienie tych dwóch kategorii dochodów.

Natomiast trzecią kategorię informacji podlegających wymianie powinny stanowić informacje o dochodach z zatrudnienia osiąganych przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, mających miejsce zamieszkania na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej, któremu przekazuje się informacje. W odniesieniu do informacji o dochodach z zatrudnienia istnieją możliwości najprostszego ich pozyskania z systemów informatycznych administracji podatkowej, bez nakładania dodatkowych

obowiązków informacyjnych na podatników. Ponadto zgodnie z dyspozycją art. 8 ust. 2 dyrektywy Polska poinformowała Komisję Europejską o ww. kategoriach dochodów, w odniesieniu do których dysponuje informacjami.

Aktualnie nie jest możliwa wymiana informacji o dochodach z produktów ubezpieczenia na życie oraz o dochodach z nieruchomości. Analizując możliwość przekazania informacji o dochodach dotyczących produktów ubezpieczeń na życie należy zauważyć, że zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, z późn. zm.) kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń osobowych są wolne od podatku dochodowego. Wobec powyższego informacje o tych dochodach nie są wykazywane w formularzach podatkowych i w konsekwencji nie są dostępne administracji podatkowej. Natomiast wymiana informacji o dochodach z nieruchomości jest rozważana w przyszłości. Stosownie do art. 8 ust. 5 lit. a ww. dyrektywy Polska będzie przekazywała informacje o trzech spośród pięciu kategorii dochodów.

W projektowanym art. 305ja § 1 pkt 1-5 ustawy – Ordynacja podatkowa uregulowano przekazywanie informacji o dochodach z zatrudnienia (implementacja art. 8 ust. 1 lit. a dyrektywy). W myśl projektowanego przepisu minister właściwy do spraw finansów publicznych udziela z urzędu obcej władzy (zdefiniowanej w art. 154a Ordynacji podatkowej) państwa członkowskiego Unii Europejskiej dostępnych informacji o osiągniętych, w roku podatkowym przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych mających miejsce zamieszkania na terytorium tego państwa, dochodach z tytułu:

- 1) stosunku pracy,
 - 2) stosunku służbowego,
 - 3) spółdzielczego stosunku pracy,
 - 4) pracy nakładczej,
 - 5) zasiłków pieniężnych wypłaconych przez zakład pracy, o którym mowa w art. 31 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przez płatników, o których mowa w art. 42e ust. 1 tej ustawy
- które zostały wykazane w deklaracjach składanych przez płatników podatku dochodowego od osób fizycznych.

Informacje, o których mowa w projektowanym przepisie, będą pobierane z:

- 1) formularza PIT-11, z części E, z wiersza 1,
- 2) formularza PIT-40, z części F, z wiersza 1.

W projektowanym art. 305ja § 1 pkt 6 ustawy – Ordynacja podatkowa uregulowano przekazywanie informacji o wynagrodzeniach dyrektorów (implementacja art. 8 ust. 1 lit. b dyrektywy). Informacje, o których mowa powyżej, będą pobierane z formularza IFT-1/IFT-1R, z części D, z wiersza D.6.

W projektowanym art. 305ja § 1 pkt 7 ustawy – Ordynacja podatkowa uregulowano przekazywanie informacji o dochodach z tytułu świadczeń emerytalnych i rentowych (implementacja art. 8 ust. 1 lit. d dyrektywy). Informacje, o których mowa powyżej, będą pobierane z formularza PIT 40A/11A, z części D, z wiersza 1.

W projektowanym art. 305ja § 2 wskazano, że informacje przekazuje się przynajmniej raz w roku w terminie 6 miesięcy od zakończenia roku podatkowego, w którym informacje stały się dostępne dla organów podatkowych (implementacja art. 8 ust. 6 dyrektywy). Powyższe informacje będą przekazywane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

DZIAŁ VIIIa *Zaświadczenia*

W obecnym stanie prawnym wątpliwości dotyczą uwzględnienia w zaświadczeniu stwierdzającego stan zaległości treści wydanej decyzji określającej lub ustalającej, która nie została jeszcze doręczona. W praktyce doręczenie decyzji przed wydaniem zaświadczenia nie zawsze jest możliwe. Stąd proponuje się, aby w przypadku, gdy doręczenie decyzji kończącej postępowanie podatkowe nie jest możliwe przed upływem terminu określonego na wydanie zaświadczenia, organ podatkowy wydając zaświadczenie podawał informację nie tylko o prowadzonym, ale także o zakończonym postępowaniu (**art. 306e § 3** Ordynacji podatkowej). Zmiana ta jest konieczna ze względu potrzebę ochrony pewności obrotu.

Aktualnie w zaświadczeniu stwierdzającym stan zaległości podatkowych nie są wykazywane odsetki za zwłokę od zaliczek na podatek. Z przepisu art. 53a § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa wynika, że w przypadkach w nim określonych odsetki za zwłokę są określone w odrębnej decyzji. Po zakończeniu roku podatkowego zaległość podatkowa z tytułu zaliczek nie jest określana, ponieważ nie może być już dochodzona. Określenie w decyzji samych odsetek za zwłokę powoduje, że te odsetki są świadczeniem samodzielnym i dlatego powinny być wykazywane w treści zaświadczenia stwierdzającego stan zaległości podatkowych (**art. 306e § 7** Ordynacji podatkowej). Organ podatkowy wydaje zaświadczenie na podstawie danych znajdujących się w jego posiadaniu, a zatem jeśli nie dysponuje informacją o należnych odsetkach od zaliczek, to wydaje zaświadczenie według stanu wiedzy jaką posiada w dniu wydania zaświadczenia.

Proponuje się wprowadzenie przepisu, który pozwoli organowi podatkowemu, na żądanie właściciela przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego, wydać zaświadczenie o wysokości zobowiązania podatkowego (zaległości podatkowych), kosztów upomnienia oraz kosztów egzekucyjnych, zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym. Zgoda podatnika na wydanie zaświadczenia nie będzie tu wymagana. W zaświadczeniu będą ujęte także te zobowiązania, które są przedmiotem wniosku o wpis hipoteki mimo, że hipoteki jeszcze formalnie nie wpisano do księgi wieczystej (**art. 306h § 4** Ordynacji podatkowej). Konieczność wydawania takiego zaświadczenia jest związana z wprowadzaną możliwością zapłaty przez dłużnika rzeczowego podatku zabezpieczonego hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym.

Przepis art. 306h Ordynacji podatkowej zezwala na wydanie zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych za zgodą podatnika wspólnikowi spółek wymienionych w art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej. W przypadku rozwiązania spółki cywilnej powyższy przepis nie ma zastosowania. Jednocześnie byli wspólnicy spółek cywilnych uzasadniają żądanie wydania zaświadczenia koniecznością jego przedłożenia w banku. Z punktu widzenia banku istotna jest bowiem informacja, czy były wspólnik spółki cywilnej może potencjalnie ponosić odpowiedzialność podatkową – jako osoba trzecia - za zaległości zlikwidowanej spółki cywilnej. Mając na względzie konieczność zapewnienia ochrony obrotu gospodarczego, proponuje się wprowadzenie podstawy prawnej do wydania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych rozwiązanej spółki cywilnej na żądanie byłego wspólnika takiej spółki (**art. 306h § 3** Ordynacji podatkowej).

W obecnych przepisach Ordynacji podatkowej brak jest podstawy prawnej do wydania zaświadczenia o wysokości obrotu lub dochodu spadkodawcy, natomiast spadkobiercy ubiegający się o świadczenia socjalne obowiązani są wykazywać dochody członków rodzin.

W związku z powyższym, proponuje się w **art. 306i § 1a** Ordynacji podatkowej, aby w razie śmierci podatnika, na wniosek jego wstępnego, zstępnego lub małżonka, organ podatkowy wydawał zaświadczenie o wysokości dochodu lub obrotu podatnika. Warunkiem wydania zaświadczenia byłoby uprawdopodobnienie, że wymienione osoby mogą być spadkobiercami.

Art. 2. Zmiany w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

W **art. 64c** ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji proponuje się wprowadzenie zmiany polegającej na dodaniu w punkcie 4d nowej regulacji prawnej umożliwiającej zapłatę kosztów egzekucyjnych przez dłużnika rzeczowego. Koszty egzekucyjne zabezpieczone zastawem skarbowym lub hipoteką przymusową będą mogły być pokryte również przez aktualnego właściciela przedmiotu zastawu skarbowego lub hipoteki przymusowej niebędącego zobowiązanym. Jest to zmiana o charakterze dostosowawczym do zmiany proponowanej w **art. 62b § 1 pkt 2** Ordynacji podatkowej tj. *wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez dłużnika rzeczowego*. Brak bowiem możliwości zapłaty zabezpieczonych kosztów egzekucyjnych przez aktualnego właściciela przedmiotu zastawu skarbowego lub hipoteki przymusowej niweczyłoby cel wprowadzenia tej regulacji. Brak regulacji w tym zakresie powodowałby konieczność skierowania egzekucji do obciążonego przedmiotu, pomimo dobrowolnej zapłaty podatku.

Proponowany przepis **art. 155b § 1a** ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji umożliwi doręczenie decyzji o zabezpieczeniu w sposób określony w proponowanym **art. 144 § 1 pkt 1** ustawy – Ordynacja podatkowa, tj. przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. Z kolei brak regulacji umożliwiającej doręczenie decyzji o zabezpieczeniu przez organ egzekucyjny lub egzekutora może spowodować brak możliwości doręczania zarządzenia zabezpieczenia wraz z decyzją o zabezpieczeniu, stosownie do **art. 33 § 1a** ustawy – Ordynacja podatkowa.

Art. 3. Zmiany w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych.

W związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12 konieczne są zmiany w **art. 24 ust. 5** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych oraz dodanie nowego ust. 5g w **art. 24** tej ustawy. Zmiany te są spójne ze zmianami w Ordynacji podatkowej (uchylenie **art. 70 § 8** i nowy **art. 59a**).

W aktualnym stanie prawnym przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja została wydana (**art. 24 ust. 5d**).

W projektowanym **art. 24 ust. 5d** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych proponuje się, aby przedawnienie należności z tytułu składek wynikających z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej lub następcy prawnego następuje po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym decyzja stała się prawomocna. Zmiana ta ma na celu uwzględnienie dotychczasowej praktyki w zakresie odzyskiwania należności z tytułu składek, wynikających z decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności na osoby trzecie lub następców prawnych. Mianowicie w przypadku postępowań odwoławczych okres, w którym możliwe jest wszczęcie egzekucji, ulega znacznemu skróceniu. Wiąże się to z długotrwałością postępowań sądowych, co przekłada się na ograniczenie w czasie dopuszczalności zastosowania środków egzekucyjnych. Tym samym konieczne jest uzależnienie biegu wspomnianego terminu od uprawomocnienia się decyzji o przeniesieniu odpowiedzialności. Ponadto przepis **art. 24 ust. 5d** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych nie przewiduje możliwości przerwania terminu przedawnienia wskutek ogłoszenia upadłości lub zastosowania środka egzekucyjnego. Proponuje się, aby w przepisie **art. 24 ust. 5d** wprowadzić odesłanie do odpowiedniego stosowania uregulowań **ust. 5b** i **ust. 5c**. Takie

rozwiązanie spowoduje ujednolicenie zasad przedawnienia na gruncie ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i Ordynacji podatkowej.

Poprzez zmianę art. 34 § 4 pkt 1 i 2 ustawa - Ordynacja podatkowa rozszerza przedmiot hipoteki przymusowej na udział w prawie użytkowania wieczystego oraz w spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu. Analogicznej modyfikacji dokonuje się w **art. 26 ust. 3b pkt 1 i 2** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Jest to zmiana dostosowawcza podyktowana tym, iż zgodnie z art. 26 ust. 3b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odnośnie hipotek, o których mowa w ust. 3-3c niniejszego przepisu stosuje się odpowiednio przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa, dotyczące hipoteki przymusowej. Wprowadzony w Ordynacji podatkowej art. 38a przewiduje, że zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z przedmiotu hipoteki jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny. Oznacza to, że możliwe będzie prowadzenie egzekucji administracyjnej również z majątku dłużnika rzeczowego nie będącego podatnikiem. W **art. 26 ust. 7** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych proponuje się wprowadzenie takiej regulacji do należności z tytułu składek w rozumieniu art. 24 ust. 2 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, w tym również składek na ubezpieczenie zdrowotne, Fundusz Pracy i Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych oraz Fundusz Emerytur Pomostowych.

Zmiana w **art. 49b ust. 3** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych i uchylenie **art. 49b ust. 4** tej ustawy stanowią zmiany dostosowawcze do zmian w Ordynacji podatkowej w zakresie zastawów skarbowych.

W art. 67d § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej wprowadza się przepisy umożliwiające umorzenie zaległości podatkowej „z urzędu” w razie umorzenia postępowania upadłościowego. W przepisach art. 28 w **ust. 3 pkt 4b** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych proponuje się wprowadzenie podobnej regulacji z zastrzeżeniem, że umorzenie składek z urzędu w razie umorzenia postępowania upadłościowego:

- 1) nie powinno dotyczyć składek w części finansowanej przez ubezpieczonego, chyba że jest on (był) jednocześnie płatnikiem składek (**art. 28 ust. 6**) oraz
- 2) będzie miało charakter fakultatywny ze względu na możliwość dochodzenia należności w związku z przeniesieniem odpowiedzialności na osobę trzecią. w tym także w zakresie dotyczącym pomocy publicznej, miała również zastosowanie do należności z tytułu składek (obowiązujący **art. 28 ust. 1 i 2**),

Ponadto wzorem uregulowań art. 67d § 4 Ordynacji podatkowej w nowym **ust. 7 art. 28** wprowadzono regulację, zgodnie z którą w razie umorzenia postępowania upadłościowego Zakład może udzielić ulgi umorzenia z urzędu składek, która nie będzie stanowiła pomocy publicznej lub będzie stanowiła pomoc de minimis – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

W kwestiach dotyczących odpowiedzialności za zaległości spółek, w szczególności następstwa prawnego, z tytułu nieopłaconych składek art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odsyła do odpowiedniego stosowania enumeratywnie wskazanych w nim przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa. Projektowany art. 93a § 5 Ordynacji podatkowej przewiduje, że Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna na pokrycie swojego udziału wniosła wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, będzie wstępować w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów

regulujących opodatkowanie spółek nie mających osobowości prawnej. Z powyższych względów na mocy art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odsyłającego do odpowiedniego stosowania art. 93a nowa regulacja przewidziana w art. 93a § 5 Ordynacji podatkowej będzie miała zastosowanie także do składek. W związku z przedmiotową zmianą art. 93a § 5 Ordynacji w ustawie tej dodano nowy art. 112c na mocy którego spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem. Wymaga to wprowadzenia w **art. 31** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odesłania do odpowiedniego stosowania art. 112c Ordynacji podatkowej.

Art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych w kwestiach dotyczących odpowiedzialności osób trzecich z tytułu nieopłaconych składek, odsyła do odpowiedniego stosowania wskazanych w nim przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa. W związku z tym znowelizowane przepisy art. 107 § 3, art. 108 § 3, art. 109 § 1 i § 2 pkt 1 art. 115, art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa dotyczące odpowiedzialności podatkowej osób trzecich zostały uwzględnione w nowelizowanym **art. 31** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych. Ponadto obecnie brak jest w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych odesłania do art. 112b ustawy – Ordynacja podatkowa. Zgodnie z tym przepisem jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Powoduje to niemożliwość pociągnięcia do odpowiedzialności za zaległości z tytułu składek podmiotu wskazanego w tym przepisie. Wobec tego **art. 31** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych został uzupełniony o odesłanie do art. 112b Ordynacji podatkowej.

Obecne odesłanie w art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych do całego art. 112 ustawy – Ordynacja podatkowa, powoduje wątpliwości odnośnie tego, czy Zakład jest zobowiązany do wydawania zaświadczeń w trybie art. 306g ustawy - Ordynacja podatkowa. Zaświadczenia o niezaleganiu są wydawane płatnikom składek, którzy biorąc za to odpowiedzialność mogą udostępniać je nabywcom. Tym samym to na płatniku ciąży obowiązek rzetelnego poinformowania nabywcy, czy wszelkie zobowiązania z tytułu składek zostały opłacone, czy też nie. Jest to istotne, gdyż to płatnik składek nawet po wydaniu zaświadczenia, z którego wynika brak zadłużenia, może złożyć korekty dokumentów ubezpieczeniowych, w tym rozliczeniowych, które mogą radykalnie zmienić stan rozliczeń. Tym samym w **art. 31** ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych wprowadzono odesłanie do odpowiedniego stosowania wyłącznie przepisów § 1-5 art. 112 Ordynacji podatkowej. Konsekwencją powyższej zmiany będzie jednoznaczne przesądzenie, że Zakład nie wydaje zaświadczeń w tym trybie, a tym samym brak jest możliwości ograniczania zobowiązań nabywcy. Obecne rozwiązanie daje możliwość uniknięcia odpowiedzialności nabywcy za zadłużenie z tytułu składek.

Art. 62 § 4 Ordynacji podatkowej przewiduje obowiązek wydania postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości z tytułu składek. Zgodnie z dyspozycją art. 83b ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, od przedmiotowego postanowienia zażalenie nie przysługuje. Nałożony na Zakład Ubezpieczeń Społecznych obowiązek wydawania w przedmiotowych sprawach postanowienia jest nieuzasadniony, ponieważ zasady rozliczania wpłat wynikają z rozporządzenia z dnia 18 kwietnia 2008 r. w sprawie szczegółowych zasad i trybu postępowania w sprawach rozliczania składek, do których poboru jest zobowiązany Zakład Ubezpieczeń Społecznych (Dz. U. Nr 78, poz. 465, z późn. zm.). Kwestia rozliczania

wpłaty znajduje szczegółowe uregulowanie w tym rozporządzeniu, a obowiązek wydawania w tym zakresie postanowienia, nie może być praktycznie stosowany, gdyż skutkowałoby to koniecznością wydawania takich postanowień w każdym przypadku, gdy nadpłata ustalona np. w związku ze skorygowaniem dokumentów rozliczeniowych może pokryć zadłużenie za okresy wcześniejsze. Byłyby to więc bardzo duże ilości wydawanych postanowień. Stosowanie tego trybu byłoby także niekorzystne dla płatników, gdyż wzrastałaby kwota odsetek za zwłokę, do pokrycia z nadpłaty ustanowionej postanowieniem. Biorąc pod uwagę, że rozliczenia podatkowe ustala się w skali roku oraz że mogą być korygowane w ciągu 5 lat, to przepis ten nie ma racjonalnego przełożenia na należności z tytułu składek, gdzie każde skorygowanie dokumentów rozliczeniowych lub też dokonanie większej od zadeklarowanej w deklaracji rozliczeniowej wpłaty, skutkuje z mocy przepisów obowiązkiem rozliczenia nadpłaty przez Zakład. W tym przypadku zobowiązanie Zakładu do wydawania postanowień stanowiłoby także dodatkowe obciążenie oraz wzrost kosztów Zakładu. Ponadto należy zauważyć, że Zakład ma możliwość wydawania w sprawach spornych decyzji na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, od których przysługuje odwołanie do sądu powszechnego. Dlatego też dodatkowe wydawanie postanowień w sprawie ustalenia nadpłaty jest niekorzystne zarówno dla Zakładu jak i dla płatnika składek. W związku z tym w art. 31 pozostawia się odesłanie do odpowiedniego stosowania znowelizowanego art. 62 § 1, 4 i 7 Ordynacji podatkowej.

Art. 4. Zmiany w ustawie o kontroli skarbowej.

Realizacja zadań organów kontroli skarbowej w zakresie rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania przestępstw i wykroczeń przeciwko prawom własności intelektualnej może następować wyłącznie w toku postępowania kontrolnego prowadzonego w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, ujawniania i kontroli niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Mając na uwadze podstawowy cel i charakter postępowań kontrolnych ww. zakresie, jednoczesna realizacja zadania w postaci wykrywania naruszeń praw własności intelektualnej jest w znacznym stopniu utrudniona. Zwalczanie naruszeń praw własności intelektualnej odbywa się w postępowaniu administracyjnym, w którym kontrolujący mają ograniczone możliwości prawne weryfikacji m.in. legalności oprogramowania używanego do prowadzenia działalności gospodarczej. Do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, która nie przewiduje uprawnień procesowych w tym zakresie. W szczególności kontrolujący nie mogą dokonać czynności przeszukania urządzeń, na których zainstalowane jest nielegalne oprogramowanie z uwagi na treść art. 288 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Ponadto organy kontroli skarbowej nie posiadają uprawnień procesowych Policji ścigania sprawców naruszeń praw własności intelektualnej oraz dokonywania zabezpieczenia dowodów. W związku z tym w art. 2 wyłącza się z zakresu kontroli skarbowej rozpoznawanie, wykrywanie, zapobieganie i zwalczanie przestępstw i wykroczeń przeciwko prawom własności intelektualnej (**uchylenie ust. 2a**).

Wobec wprowadzenia w przepisach Ordynacji podatkowej instytucji pełnomocnika ogólnego, którego zakresem działania może być też kontrola podatkowa instytucja reprezentanta w zakresie kontroli, został uchylony w art. 281a Ordynacji podatkowej, staje się bezprzedmiotowa. Podatnik w toku kontroli będzie mógł być reprezentowany przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. W konsekwencji uchylecia art. 281a Ordynacji podatkowej w art. 13 ust. 5 ustawy o kontroli skarbowej została wprowadzona zmiana

dostosowawcza. Ponadto w **art. 13 ust. 9** ustawy o kontroli skarbowej wprowadza się zmianę o charakterze uściślającym tak, aby nie było wątpliwości, że to postępowanie kontrolne, a nie kontrola podatkowa, może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej i znaków identyfikacyjnych.

W związku z proponowanymi zmianami art. 284a Ordynacji podatkowej polegającymi na zastąpieniu obecnego 3-dniowego terminu przewidzianego na doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej po okazaniu legitymacji służbowej terminem 3 dni roboczych analogiczną zmianę dostosowawczą wprowadza się w **art. 13 ust. 9** ustawy o kontroli skarbowej.

W celu ujednolicenia zasad postępowania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej w **art. 13b ust. 1** ustawy o kontroli skarbowej wprowadza się analogiczne zmiany jak w art. 274c Ordynacji podatkowej.

W art. 14c ustawy o kontroli skarbowej wprowadzono zmianę dostosowawczą w ust. 5a, w związku z przeniesieniem do art. 56a § 1 Ordynacji podatkowej regulacji zawartej dotychczas w art. 56 § 1a tej ustawy. W dodawanym ust. 5b zawarto odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 56b Ordynacji podatkowej do korekt deklaracji składanych na gruncie przepisów ustawy o kontroli skarbowej.

W aktualnym stanie prawnym organ kontroli skarbowej prowadząc postępowanie wymiarowe, w sytuacji, gdy wystąpią przesłanki określone w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej, nie posiada kompetencji do wydania decyzji w przedmiocie zabezpieczenia. Na mocy art. 155a § 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji organ kontroli skarbowej uprawniony jest jedynie do wystąpienia ze stosownym wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego, w którym przedstawi m.in. okoliczności świadczące o zasadności dokonania zabezpieczenia, a także wyszczególni składniki majątkowe mogące być przedmiotem zabezpieczenia. Następnie naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celnego, po analizie przesłanego wniosku, wydaje, w trybie art. 33 Ordynacji podatkowej, decyzję o zabezpieczeniu. Taki schemat działania został negatywnie oceniony przez sądy administracyjne, które wskazują na nieracjonalność istniejących obecnie rozwiązań. W dodanym art. 14d ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej rozszerza się zakres przedmiotowy organom kontroli skarbowej na wydawanie w toku postępowania kontrolnego decyzji o zabezpieczeniu na majątku podatnika. Odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy art. 33 - art. 33c ustawy - Ordynacja podatkowa. Decyzja o zabezpieczeniu będzie przekazana organowi podatkowemu właściwemu dla kontrolowanego w dniu wydania decyzji (**ust. 2**). Wprowadzenie tej zmiany spowoduje skrócenie czasu reakcji na działania podatnika, które mogą utrudnić zabezpieczenie na majątku podatnika zobowiązań podatkowych. Dodatkowo spowoduje wyeliminowanie dwukrotnego przeprowadzenia tych samych czynności dowodowych w zakresie wykazania ustawowych przesłanek do zabezpieczenia, tj. raz przez organ kontroli skarbowej przed wystąpieniem z wnioskiem o zabezpieczenie do naczelnika urzędu skarbowego, a drugi raz przez naczelnika urzędu skarbowego przed wydaniem decyzji o zabezpieczeniu. Organ kontroli skarbowej prowadzący postępowanie kontrolne posiada wiedzę o sytuacji faktycznej i prawnej kontrolowanego. W konsekwencji jest w stanie na bieżąco weryfikować działania podatnika pod kątem wystąpienia przesłanek określonych w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej, co pozwala zminimalizować ryzyko Skarbu Państwa odnośnie niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego. Decyzje o zabezpieczeniu wydawane przez organy kontroli skarbowej będą podlegały kontroli instancyjnej, która wykonywana jest w tym

zakresie przez dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej właściwego dla kontrolowanego w dniu wszczęcia postępowania kontrolnego (**art. 14d ust. 3**). Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej, odwołanie będzie służyć do dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej właściwego ze względu na siedzibę urzędu kontroli skarbowej, którego dyrektor wydał decyzję (**art. 26 ust. 1 w związku z art. 14d ust. 3 zdanie drugie**).

W dodanym w **art. 33** ustawy o kontroli skarbowej **nowym ust. 4a** wprowadza się regulacje umożliwiające uzyskanie informacji o przepływie środków pieniężnych transferowanych z wykorzystaniem usługi przekazu pieniężnego. Dostawcy usług płatniczych świadczący usługi przekazu pieniężnego w kraju i za granicę, na pisemne żądanie upoważnionego organu kontroli skarbowej zostaną obowiązani do sporządzania informacji o wysokości i dacie dokonania przekazu oraz nadawcy i odbiorcy. Coraz częściej zdarza się, iż podatnicy powołują się na uzyskane tą drogą przychody najczęściej z zagranicy, natomiast przepisy ustawy o kontroli skarbowej nie zawierają regulacji pozwalających na zweryfikowanie tych wyjaśnień. Dodatkowo w celu ujednolicenia sposobu przekazywania informacji przez banki i instytucje finansowe organom podatkowym i organom kontroli skarbowej, w ustawie o kontroli skarbowej w **art. 33** dodaje się nowy **ust. 9** umożliwiający przekazywanie tych informacji za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych. W związku z dodanym w **art. 33 ust. 9** wprowadza się zmianę dostosowawczą w **art. 33a ust. 4** polegającą na zastąpieniu wyrazów „art. 33 ust. 6-8” wyrazami „art. 33 ust. 6-9”.

W dodanym **ust. 1a w art. 43a** ustawy o kontroli skarbowej doprecyzowuje się termin płatności kary pieniężnej, o której mowa w **ust. 1** tego artykułu. Przyjmuje się, że termin płatności kary pieniężnej wynosi 14 dni, od dnia doręczenia decyzji.

Art. 5. Zmiana w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Z uwagi na zmiany w zakresie właściwości w kierunku zunifikowania właściwości miejscowej organu podatkowego dla celów VAT i podatku dochodowego i szerszą koncepcję uregulowania właściwości miejscowej w Ordynacji podatkowej, wymagają dostosowania przepisy ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (**art. 4 i ust. 2 w art. 9**), w których są nawiązania do tejsze właściwości. Zaproponowane przepisy wpisują się w nurt dotyczący wprowadzania uproszczeń i ujednolicień działania organów podatkowych i czynności wymaganych od podatników i płatników podatków w kontaktach z administracją podatkową.

Propozycje zmiany **art. 5 ust. 4a i dodania art. 10a ust. 4** ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników wynikają z konieczności dostosowania przepisów tej ustawy do projektowanych przepisów Ordynacji podatkowej w zakresie kompleksowego uregulowania spraw z zakresu pełnomocnictw (**art. 138a i następne**) oraz regulacji w zakresie podpisywania deklaracji (**art. 80a**), które powinny być jednolite również dla podpisywania zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych, o których mowa w **art. 10a ust. 1** ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Art. 6. Zmiana w ustawie - Prawo celne.

Zmiany dokonywane w **art. 60** oraz w nowym **art. 61b** ustawy - Ordynacja podatkowa dotyczą nowych możliwości płacenia podatków w instytucji pieniądza elektronicznego oraz kartą płatniczą. Należy mieć na uwadze, iż podatki w imporcie towarów (VAT i akcyza) są wpłacane w kasach i na rachunki organów celnych. Podatki te, tzw. graniczne, określane są najczęściej w jednym dokumencie (zgłoszenie celne) wraz z należnościami celnymi przywozowymi. Przepisy dotyczące płatności należności wynikających ze zgłoszenia celnego

winni być jednolite zarówno dla pobieranych przez organy celne podatków z tytułu importu towarów, jak i dla należności celnych przywozowych. Konieczne jest więc dostosowanie przepisów ustawy - Prawo celne w zakresie płatności należności celnych (**art. 57, art. 57a i art. 57b**) do przepisów Ordynacji podatkowej, zarówno tych już obowiązujących, jak i aktualnie projektowanych (art. 60 i art. 61b).

Zmiany w **art. 65 ust. 6a i 6b** ustawy – Prawo celne stanowią dostosowanie do projektowanych przepisów art. 56a i 56b Ordynacji podatkowej, przewidujących stosowanie obniżonej i podwyższonej stawki odsetek za zwłokę. Projektowane przepisy prawa celnego umożliwią stosowanie do odsetek od należności celnych, analogicznie jak do należności podatkowych, zarówno podwyższonej, jak i obniżonej stawki odsetek za zwłokę.

Art. 7. Zmiana w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Zgodnie z art. 30 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa, przepisów tej ustawy dotyczących odpowiedzialności płatnika nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. Obecnie mają miejsce przypadki, gdy notariusze, zachowując należyta staranność przy wykonywaniu obowiązków płatnika, nie są w stanie uniknąć błędów w prawidłowym poborze podatku od podatku od czynności cywilnoprawnych, w szczególności ze względu na konieczność stosowania przepisów o podatku od towarów i usług, których interpretacja urzędowa ulega zmianie. W praktyce występują także przypadki (sygnalizowane przez organy podatkowe), w których podatek nie został pobrany przez płatnika nie z winy płatnika, czy podatnika, a np. z winy strony czynności cywilnoprawnej niebędącej podatnikiem. Dodany ust. 3c w art. 10 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych przewiduje szczególne rozwiązanie, które spowoduje że płatnicy podatku od czynności cywilnoprawnych będą odpowiadać za podatek niepobrany, jeżeli niepobranie nastąpiło z ich winy. Płatnicy tego podatku nie będą zatem ponosili odpowiedzialności za niepobrany podatek lub pobrany w wysokości niższej od należnej w tych przypadkach, gdy przyczyna niepobrania należnego podatku nie leży po ich stronie.

Art. 8. Zmiany w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

Zmiany dostosowawcze w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi związane są ze zmianami w zakresie instytucji interpretacji indywidualnych. Proponuje się wprowadzenie w **art. 3 § 2** ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi regulacji poddającej kognicji sądów administracyjnych opinie zabezpieczające wydawane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 9. Zmiana w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.

W **art. 79a w ust. 1** ustawy o swobodzie działalności gospodarczej proponuje się wprowadzenie zmiany dostosowawczej do zmiany w art. 284a § 2 Ordynacji podatkowej. Zmiana ta polega na zastąpieniu terminem 3 dni roboczych obecnego 3-dniowego terminu przewidzianego na doręczenie upoważnienia do wszczęcia kontroli po okazaniu legitymacji służbowej.

Art. 10. Zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług.

Zgodnie z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub podmiotu wymienionego w art. 133 § 2 Ordynacji podatkowej. Szczególne zasady określania właściwości miejscowej obowiązują na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług (art. 3). Według tych zasad właściwym dla podatnika organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i

usług (art. 3 ust. 1). Jeśli miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie pokrywa się z miejscem zamieszkania podatnika (adresem siedziby), to w zakresie VAT i PIT (CIT) podatnik rozlicza się w różnych urzędach skarbowych. Sytuacja ta nie jest korzystna zarówno dla podatnika, jak i dla organu podatkowego. W związku z tym proponuje się uchylenie art. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Wówczas znajdzie zastosowanie generalna zasada wynikająca z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. określenie właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego w zakresie podatku od towarów i usług według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika. Wprowadzona zmiana doprowadzi do ustalenia właściwości miejscowej jednego urzędu skarbowego dla jednego podatnika bez względu na rodzaj podatku. Unifikacja obejmie PIT (z wyjątkiem karty podatkowej), CIT i VAT. Dla osób fizycznych (bez względu na to czy prowadzą działalność gospodarczą czy nie) urzędem właściwym miejscowo powinien być urząd właściwy według adresu miejsca zamieszkania, a dla pozostałych podmiotów według adresu siedziby. Kwestie dotyczące właściwości uregulowane w art. 3 ust. 3-5 ustawy o podatku od towarów i usług będą normowane w przepisach wykonawczych do Ordynacji podatkowej.

Zmiana w art. 37 ust. 1a ustawy o podatku od towarów i usług stanowi zmianę dostosowawczą w związku z projektowanymi przepisami art. 65 ust. 6a i 6b ustawy – Prawo celne, w których uregulowano kwestię wysokości odsetek adekwatnie do wprowadzanych zmian w Ordynacji podatkowej. Odsetki określone w art. 37 ust. 1a ustawy o podatku od towarów i usług będą pobierane w wysokości analogicznej jak przy poborze odsetek określonych w art. 65 ust. 4 i 5 ustawy – Prawo celne. Zatem wysokość tych odsetek w podatku VAT od importu będzie odpowiadała tym naliczanym na podstawie przepisów Prawa celnego.

W obecnym stanie prawnym sprawy dotyczące podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów pozostają generalnie we właściwości urzędów celnych. Jedynie w sprawach dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku oraz zwrotu nadpłaty podatku właściwy jest naczelnik urzędu skarbowego (art. 39 ustawy o podatku od towarów i usług).

W projektowanym art. 39 ustawy o podatku od towarów i usług wprowadza się zmiany powodujące pozostawienie we właściwości naczelnika urzędu celnego wymiaru i zwrotu nadpłaty VAT z tytułu importu. Skoro bowiem wymiaru podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów dokonuje naczelnik urzędu celnego, to racjonalne jest, aby ten sam organ określał nadpłatę i ją rozdysponowywał zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej. Przedmiotowa zmiana zlikwiduje dualizm organów podatkowych zaangażowanych w proces związany z określaniem podatku i zwrotem nadpłat oraz usprawni postępowanie w tym zakresie i przyspieszy moment zwrotu ewentualnej nadpłaty.

W związku z treścią art. 40 ustawy o podatku od towarów i usług przed rozstrzygnięciem kwestii zwrotu nadpłaty urząd celny powinien uzyskać od urzędu skarbowego informację, czy kwota nadpłaconego w imporcie podatku pomniejszyła kwotę podatku należnego.

Art. 11. Zmiany w ustawie o opłacie skarbowej.

Aktualnie opłacie skarbowej podlega złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa w każdej prawnie dopuszczalnej formie. W związku z istniejącym obowiązkiem złożenia pełnomocnictwa do akt sprawy opłata skarbową jest pobierana od pełnomocnictwa w każdej sprawie, w której jest ono złożone. W aktualnym stanie prawnym nie funkcjonuje instytucja pełnomocnictwa ogólnego umożliwiająca pobranie tylko jednorazowej opłaty skarbowej. Można więc stwierdzić, że obecnie gminy nie osiągają dochodów z tytułu pełnomocnictw ogólnych. W związku z proponowanymi zmianami w

zakresie pełnomocnictw proponuje się w załączniku do ustawy o opłacie skarbowej **w części IV w kolumnie 4 dodać nowy pkt 6** wyłączający od opłaty skarbowej złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa ogólnego. Analogiczna sytuacja występuje w przypadku aktualnie obowiązujących e-pełnomocnictw do podpisywania deklaracji. Wyłączenie to będzie stanowić zachętę do składania pełnomocnictw ogólnych i tym samym do upowszechnienia elektronicznych form kontaktu z organami podatkowymi. Ponadto nie będzie objęte opłatą skarbową, jak obecnie ustanowienie „osoby wskazywanej przez kontrolowanego, ustanowienie „pełnomocnika na wypadek nieobecności”, ponieważ ustanowienia „pełnomocnika na wypadek nieobecności” wymaga przepis prawa i jest ono obligatoryjne, jako reprezentanta w trakcie kontroli w czasie jego nieobecności”.

Art. 12. Zmiana w ustawie - Prawo pocztowe.

Projektowany art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej przewiduje, że data otrzymania pisma przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu jej w państwie spoza Unii Europejskiej ma decydować o zachowaniu terminu. W związku z tym konieczne jest prawne uregulowanie umieszczania tej daty na piśmie. Datownik ma być przybity tylko w placówce pocztowej, która jako pierwsza przyjęła przesyłkę zagraniczną. Dodany w ustawie Prawo pocztowe **art. 46a** zobowiązuje placówki pocztowe operatora wyznaczonego do datowania pism nadawanych w państwach spoza Unii Europejskiej do organów podatkowych w momencie ich wpływu do pierwszej na terenie kraju placówki pocztowej.

Art. 13. Zmiana w ustawie o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych.

W ustawie wprowadzono zmiany dostosowawcze (art. 49b ust. 3 i uchylenie art. 49b ust. 4) do zmian w Ordynacji podatkowej w zakresie zastawów skarbowych.

Przepisy przejściowe.

Art. 14. Proponuje się aby do wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych wniesionych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, były stosowane przepisy ustawy Ordynacja podatkowa, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie projektowanych zmian. Analogiczna reguła winna znaleźć zastosowanie do skutków prawnych związanych z zastosowaniem się do takich interpretacji. Ponadto w stosunku do interpretacji indywidualnych wydanych na podstawie przepisów obowiązujących przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy zastosowanie znajdą nowe przepisy o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej w brzmieniu nadanym projektowaną ustawą.

Art. 15. Do zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie ustawy będą stosowane, co do zasady, dotychczasowe przepisy art. 56 § 1-1b ustawy, o czym stanowi § 1. Wyjątek od tej zasady został określony w § 2. Przewidziano tam możliwość zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek do zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie ustawy, przy spełnieniu warunku złożenia korekty deklaracji w terminie 6 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy i zapłaty zaległości podatkowej w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty.

Art. 16. W celu uniknięcia wątpliwości prawnych przyjęto, że przepisy art. 59a Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą stosuje się do zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym przed dniem wejścia w życie ustawy, w zakresie zaspokojenia z przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego (§ 1). Analogiczną regulację przyjęto w zakresie należności z tytułu składek w rozumieniu ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych (§ 2).

Art. 17. W zakresie przedawnienia przyjęto, aby nowe przepisy miały zastosowanie do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 18. W zakresie odpowiedzialności osób trzecich wprowadza się zasadę według której do odpowiedzialności podatkowej osób trzecich z tytułu zaległości podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy ustawy Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Analogiczne rozwiązanie przewidywały przepisy przejściowe w zakresie odpowiedzialności osób trzecich we wcześniejszych nowelizacjach ustawy - Ordynacja podatkowa.

Art. 19. W odniesieniu do należności przypadających spadkobiercom proponuje się, aby w sprawach, w których spadkobiercy złożyli zgodne oświadczenie woli, na podstawie art. 105 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu dotychczasowym, które nie będzie składane na podstawie nowych przepisów, stosowało się art. 105 tej ustawy w brzmieniu dotychczasowym. Regulacja ta pozwala na respektowanie złożonych przez spadkobierców oświadczeń w sprawie podziału przypadających im należności.

Art. 20. W celu ochrony praw nabytych w zakresie pełnomocnictw proponuje się, aby pełnomocnictwa dołączone do akt przed dniem wejścia w życie niniejszej, a także ich urzędowo poświadczone odpisy oraz uwierzytelnione odpisy ustawy były uznawane jako pełnomocnictwa szczególne. Podobne rozwiązanie wprowadza się w odniesieniu do osoby upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego, o której mowa w art. 281a § 1 Ordynacji podatkowej, ustanowionej na podstawie dotychczasowych przepisów. Po wejściu w życie ustawy osoba ta będzie uznawana jak pełnomocnik szczególny do spraw kontroli podatkowych (**art. 21**).

Art. 22. Mając na względzie, że z art. 8 ust. 1 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracji w dziedzinie opodatkowania wynika obowiązek przekazywania informacji za okresy rozliczeniowe, począwszy od dnia 1 stycznia 2014 r., konieczne jest wprowadzenie przepisu przejściowego.

Art. 23. W zakresie ujednolicenia właściwości miejscowej przyjęto, aby:

- postępowania podatkowe i kontrole podatkowe, czynności sprawdzające oraz wszystkie inne sprawy w zakresie podatku od towarów i usług zainicjowane przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, podlegały załatwieniu przez naczelników urzędów skarbowych właściwych w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie przepisów, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie projektowanych zmian (§ 1),
- zwroty podatku od towarów i usług niedokonane przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, pozostają we właściwości naczelników urzędów skarbowych właściwych w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie przepisów obowiązujących przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy (§ 2),

Art. 24. W związku z ujednoliceniem właściwości miejscowej proponuje się także, aby:

- postępowania i inne sprawy z zakresu wynikającego z ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników w zakresie podatku od towarów i usług zainicjowane przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, podlegały załatwieniu przez naczelników urzędów skarbowych właściwych w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie przepisów, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie projektowanych zmian (§ 1),
- przeniesienie danych rejestracyjnych podatników do ewidencji naczelnika urzędu skarbowego ustalonego według nowych przepisów nastąpiło z urzędu, bez konieczności składania zgłoszeń aktualizacyjnych (§ 2),

- wynikająca z przepisów niniejszej ustawy zmiana właściwości w sprawach ewidencji podatników i płatników dla zarejestrowanych podatników podatku od towarów i usług nastąpiła z urzędu zgodnie z adresem miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika zgłoszonym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy na podstawie przepisów ustawy wykazanej w § 1 (§ 3).

Art. 25. W celu lepszego przygotowania małych i średnich przedsiębiorców w rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej do przekazywania danych w postaci plików o formacie strukturalnym przyjęto rozwiązanie, że okresie od 1 stycznia 2016 r. do 31 grudnia 2017 r. ta grupa przedsiębiorców fakultatywnie przekazuje dane w ww. formacie na żądanie skierowane na podstawie art. 193a, art. 274c § 1 pkt 2 i art. 287 § 1 pkt 2 ustawy oraz art. 287 § 1 pkt 2 ustawy w związku z art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej.

Art. 26. W zakresie stosowania przepisów działu II rozdziału 1b oraz działu III rozdział 1a ustawy zobowiązuje się Radę Ministrów do dokonania analizy stosowania tych przepisów oraz do przedłożenia Sejmowi odpowiedniej informacji w tym zakresie po ostatecznym i prawomocnym zakończeniu dwudziestu postępowań prowadzonych w zakresie art. 25f ustawy, jednak nie później niż w terminie 3 lat od daty wejścia w życie przepisów działu III rozdziału 1a.

Przepisy końcowe.

Art. 27. Projektowana ustawa w części dotyczącej implementacji art. 8 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracji w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2015 r.

Projektowana ustawa w pozostałej części wejdzie w życie z dniem 1 czerwca 2015 r. z wyjątkiem:

Przepisów dotyczących instytucji pełnomocnictwa ogólnego (także zawartych poza nowym rozdziałem 3a Pełnomocnictwo działu IV Ordynacji podatkowej) oraz obligatoryjnego doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku. Zmiany dotyczące pełnomocnictwa ogólnego wymagają stworzenia ram technicznych i organizacyjnych w celu przygotowania się administracji podatkowej nowej instytucji pełnomocnictwa ogólnego. Stąd w powyższym zakresie konieczne jest dłuższe *vacatio legis*.

Przepisów zmieniających ustawę o podatku od towarów i usług dotyczących zmian w obszarze właściwości, które z racji tego wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2016 r.

Przepisów dotyczących przekazywania danych w postaci plików o formacie strukturalnym, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Proponowane w tym zakresie zmiany wymagają przygotowania ze strony podmiotów, których te zmiany dotyczą.

Przepisów dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, Rady ds. Unikania Opodatkowania oraz opinii zabezpieczających, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. Wprowadzenie tych instytucji wymaga odpowiedniego przygotowania administracji podatkowej do wdrożenia tych rozwiązań i stworzenia niezbędnych struktur organizacyjnych, z tym że można będzie powołać Radę w okresie *vacatio legis*.

Przepisów dotyczące Rejestru Zastawów Skarbowych, które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2017 r. Zmiany dotyczące Rejestru Zastawów Skarbowych wymagają stworzenia

ram technicznych i organizacyjnych w celu przygotowania się administracji podatkowej do funkcjonowania Rejestru.

Projekt ustawy nie podlega notyfikacji zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002r. w sprawie funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. Nr 229, poz. 2039, z późn. zm.)

Projekt ustawy jest ujęty w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów (numer projektu UD154).

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. Nr 169, poz. 1414, z późn. zm.) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. poz. 979), projekt ustawy zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji na stronie podmiotowej Rządowego Centrum legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny. W przypadku zgłoszenia zainteresowania pracami nad tym projektem w trybie przewidzianym w ustawie o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa, dokonane zgłoszenie zostanie udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej jako dokument dotyczący prac nad projektem.

Projekt ustawy jest zgodny z prawem Unii Europejskiej.

