SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
X kadencja
Prezes Rady Ministrów
RM-0610-239-25

Druk nr 2287

Warszawa, 25 lutego 2026 r.

Pan
Włodzimierz Czarzasty
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

na podstawie art. 118 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej przedstawiam Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy

- o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.

Do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów i Gospodarki.

Z poważaniem

Donald Tusk

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Projekt

U S T A W A

z dnia

o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[1)]

Art. 1. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.[2)]) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 12 w § 5 wyrazy „ostatni dzień terminu przypada” zastępuje się wyrazami „ostatni dzień terminu do wykonania czynności przypada”;
2) w art. 14b w § 2a w pkt 3 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 4 w brzmieniu: „4) zawarte w dziale III w rozdziale 11a.”;
3) w art. 17 w § 1 wyrazy „ustawy podatkowe” zastępuje się wyrazami „przepisy prawa podatkowego”;
4) w art. 17a wyrazy „ustawy podatkowe” zastępuje się wyrazami „przepisy prawa podatkowego”;
5) w art. 18c:
   a) § 1–3 otrzymują brzmienie:

„§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w celu usprawnienia lub przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w pierwszej instancji, wyznaczyć, w drodze postanowienia, odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora izby administracji skarbowej jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników lub płatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów,

---

1) Niniejszą ustawą zmienia się ustawy: ustawę z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze, ustawę z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawę z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym, ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, ustawę z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy, ustawę z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych, ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ustawę z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, ustawę z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, ustawę z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, ustawę z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, ustawę z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, ustawę z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej, ustawę z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawę z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

2) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 497, 621, 622, 769, 820, 1203, 1235, 1414, 1417, 1669, 1804 i 1863.

jeżeli postępowania albo kontrole, które są prowadzone lub które mają być wszczęte, są ze sobą powiązane, w szczególności ze względu na wspólne elementy stanu faktycznego lub materiału dowodowego postępowania albo kontroli, lub ze względu na wpływ rozstrzygnięcia w jednym postępowaniu na inne postępowanie.

§ 2. Dyrektor izby administracji skarbowej może, w celu usprawnienia lub przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, wyznaczyć, w drodze postanowienia, nadzorowanego naczelnika urzędu skarbowego jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników lub płatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych nadzorowanych naczelników, jeżeli postępowania albo kontrole, które są prowadzone lub które mają być wszczęte, są ze sobą powiązane, w szczególności ze względu na wspólne elementy stanu faktycznego lub materiału dowodowego postępowania albo kontroli, lub ze względu na wpływ rozstrzygnięcia w jednym postępowaniu na inne postępowanie.

§ 3. Wyznaczonym organem podatkowym do przeprowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego może być wyłącznie organ właściwy przynajmniej dla jednego z podatników lub płatników.”,

b) § 5 i 6 otrzymują brzmienie:

„§ 5. Postanowienie w sprawie wyznaczenia organu podatkowego wskazuje podatnika lub płatnika, dla których został wyznaczony organ podatkowy, oraz zakres spraw tego podatnika lub płatnika objętych właściwością wyznaczonego organu podatkowego, a także zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne.

§ 6. Postanowienie w sprawie wyznaczenia organu podatkowego doręcza się podatnikowi lub płatnikowi, dla których został wyznaczony organ podatkowy, wyznaczonemu organowi podatkowemu oraz organom podatkowym właściwym uprzednio, a w przypadku, o którym mowa w § 1, także dyrektorom izb administracji skarbowej.”;

6) w art. 21 § 3a otrzymuje brzmienie:

„§ 3a. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że w złożonej deklaracji wykazano nieprawidłową wysokość zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, w deklaracji nie wykazano ich albo podatnik nie złożył deklaracji, mimo ciążącego na nim

obowiązku, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.”;

7) w art. 52 w § 1 w pkt 2 lit. b otrzymuje brzmienie:

„b) stwierdzone w trybie art. 75 § 4 albo na wniosek w trybie przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie wynikającym odpowiednio ze skorygowanej deklaracji albo z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,”;

8) w art. 59 w § 1 pkt 8 otrzymuje brzmienie:

„8) umorzenia podatku albo zaległości;”;

9) w art. 60 w § 1b w zdaniu pierwszym po wyrazach „e-Urzędzie Skarbowym” dodaje się wyrazy „lub na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych”;

10) w art. 62 § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku zalicza się na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności.”;

11) w art. 62b w § 1 w pkt 3 wyrazy „kwota podatku nie przekracza 1000 zł” zastępuje się wyrazami „wysokość podatku nie przekracza kwoty 5000 zł”;

12) w art. 63 § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. W przypadku zaliczenia wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowej, niepokrywających w całości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, przepisu § 1 nie stosuje się do części podatku i odsetek za zwłokę, pokrywanych zgodnie z art. 55 § 2 z zaliczanej wpłaty, zaliczanej nadpłaty lub zaliczanego zwrotu podatku.”;

13) w art. 67a w § 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) umorzyć w całości albo w części podatek, zaległość podatkową, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną.”;

14) w art. 74 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) został rozliczony przez płatnika – wysokość nadpłaty określa podatnik we wniosku o jej zwrot, składając równocześnie zeznanie, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1;”;

15) w art. 75:

a) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje podatnikom, płatnikom i inkasentom oraz osobom, które były wspólnikami spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki, chyba że nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie terminu do jej złożenia. Równocześnie z wnioskiem należy złożyć umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki. Płatnik lub inkasent jest uprawniony do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli wpłacony podatek nie został pobrany od podatnika.”,

b) § 2a otrzymuje brzmienie:

„§ 2a. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje także:

1) spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy,

2) przedstawicielowi grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika

– chyba że nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie terminu do jej złożenia.”,

c) uchyla się § 3 i 3a,

d) w § 4 w zdaniu pierwszym wyrazy „skorygowanego zeznania (deklaracji)” zastępuje się wyrazami „skorygowanej deklaracji”,

e) w § 4a zdanie drugie otrzymuje brzmienie:

„W zakresie, w jakim wniosek albo korekta deklaracji są niezasadne, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty.”,

f) w § 5 wyrazy „przedmiotem wniosku” zastępuje się wyrazami „następstwem skorygowanej deklaracji,”;

16) w art. 76b:

a) w § 1 zdanie drugie otrzymuje brzmienie:

„Zaliczenie, o którym mowa w art. 76a § 2 pkt 1, następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku, korekty takiej deklaracji albo z dniem wydania decyzji określającej wysokość zwrotu.”,

b) po § 1 dodaje się § 1a–1d w brzmieniu:

„§ 1a. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, zwrot podatku następuje w terminie:

1) 30 dni od dnia wydania decyzji określającej wysokość zwrotu podatku;

2) 30 dni od dnia złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub korekty takiej deklaracji.

§ 1b. Jeżeli prawidłowość deklaracji wykazującej zwrot podatku lub korekty takiej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca podatek bez wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu podatku.

§ 1c. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, oprocentowanie zwrotu podatku przysługuje od dnia złożenia:

1) wniosku o zwrot podatku, jeżeli nie został zwrócony w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji określającej wysokość zwrotu podatku;

2) deklaracji wykazującej zwrot podatku lub korekty takiej deklaracji, jeżeli podatek nie został zwrócony w terminie 30 dni od dnia jej złożenia;

3) wniosku o zwrot podatku, jeżeli decyzja określająca wysokość zwrotu podatku nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o zwrot podatku, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik.

§ 1d. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do oprocentowania zwrotu podatku stosuje się odpowiednio przepisy art. 78 § 1 i 2.”;

17) w art. 77:

a) w § 1:

– pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji albo od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność – jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji;”,

– pkt 6 otrzymuje brzmienie:

„6) 2 miesięcy od dnia złożenia:

a) skorygowanej deklaracji, o której mowa w art. 165 § 8a,

b) skorygowanej deklaracji wraz z umową spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki – w przypadku, o którym mowa w art. 81 § 1a

– lecz niewcześniej niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji, o której mowa w art. 73 § 2, albo 45 dni od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1, przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych;”,

b) w § 2 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Nadpłata wynikająca ze skorygowanej deklaracji składanej do czasu upływu terminu do jej złożenia podlega zwrotowi w terminie:”,

c) w § 2a pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty albo skorygowanej deklaracji, o której mowa w art. 165 § 8a – w przypadku tych postępowań podatkowych, co do których złożono wniosek o ich przejęcie, o którym mowa w art. 119g § 1.”;

18) w art. 78 w § 3:

a) pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 1 i 3 – od dnia powstania nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy nie przyczynił się do powstania przesłanki zmiany albo uchylenia decyzji, a nadpłata nie została zwrócona w terminie – odpowiednio od dnia wydania decyzji o zmianie albo uchyleniu decyzji albo od dnia wydania orzeczenia sądu administracyjnego o zmianie albo uchyleniu decyzji;”,

b) pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2:

a) od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty albo skorygowanej deklaracji, o której mowa w art. 165 § 8a:

– jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę,

– jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty albo skorygowanej deklaracji, o której mowa w art. 165 § 8a, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent,

b) od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata powstała w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która następnie została

zmieniona lub której wygaśnięcie stwierdzono albo która została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego;”,

c) po pkt 3a dodaje się pkt 3b w brzmieniu:

„3b) w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 6:

a) od dnia złożenia skorygowanej deklaracji – jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w tym przepisie, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent,

b) od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata powstała w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która następnie została zmieniona lub której wygaśnięcie stwierdzono albo która została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego;”,

d) pkt 7 otrzymuje brzmienie:

„7) w przypadku przewidzianym w art. 77 § 2a pkt 2:

a) od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty albo korekty deklaracji, jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie, o którym mowa w tym przepisie, chyba że do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent,

b) od dnia powstania nadpłaty, jeżeli nadpłata powstała w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która następnie została zmieniona lub której wygaśnięcie stwierdzono albo która została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego.”;

19) w art. 79:

a) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia albo w związku ze skorygowaną deklaracją, złożoną przed upływem terminu przedawnienia, można wydać także po upływie tego terminu.”,

b) w § 4 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Wniosek o stwierdzenie nadpłaty albo skorygowaną deklarację, o której mowa w art. 165 § 8a, można złożyć po upływie terminu przedawnienia, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z wprowadzenia w życie rozstrzygnięcia zapadłego w ramach

procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w przypadkach, o których mowa w:”;

20) w art. 80 § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. Bieg terminu do zwrotu nadpłaty przerywa złożenie:

1) wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zwrot nadpłaty lub zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych;

2) skorygowanej deklaracji, o której mowa w art. 165 § 8a.”;

21) w art. 81:

a) § 1a otrzymuje brzmienie:

„§ 1a. Osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, może skorygować uprzednio złożoną przez spółkę deklarację, wykazując nadpłatę. Równocześnie ze skorygowaną deklaracją należy złożyć umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki.”,

b) po § 1a dodaje się § 1b w brzmieniu:

„§ 1b. Przepis §1a zdanie pierwsze stosuje się odpowiednio do:

1) spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy;

2) przedstawiciela grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika.”,

c) po § 2 dodaje się § 2a i 2b w brzmieniu:

„§ 2a. Podmiot uprawniony do skorygowania deklaracji może przedstawić pisemne uzasadnienie przyczyn korekty.

§ 2b. Korektę deklaracji, z której wynika nadpłata w wysokości większej niż 10 000 zł, składa się wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty.”;

22) w art. 81b w § 2a zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Skorygowana deklaracja nie wywołuje skutków prawnych w razie odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości albo w części.”;

23) art. 86a otrzymuje brzmienie:

„Art. 86a. § 1. Niniejszy rozdział ma zastosowanie do uzgodnień dotyczących wszystkich podatków, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego.

§ 2. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

1) uzgodnieniu – rozumie się przez to planowane lub dokonane czynności lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym podzielonych na etapy lub części, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego lub na wysokość zobowiązania podatkowego; uzgodnienie oznacza również szereg uzgodnień;
2) schemacie podatkowym – rozumie się przez to podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne, posiadające ogólną cechę rozpoznawczą lub szczególną cechę rozpoznawczą, które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej albo państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego, jeżeli jest spełniony co najmniej jeden z poniższych warunków:
   a) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
   b) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
   c) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,
   d) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa, nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa,
   e) uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2025 r. poz. 1379), lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;

3) cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to typową właściwość lub typowy element uzgodnienia wymienione w pkt 4 i 7, które wskazują na potencjalne ryzyko wystąpienia unikania opodatkowania;
4) ogólnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że wraz ze spełnieniem kryterium głównej korzyści jest spełniony co najmniej jeden z poniższych warunków:
   a) korzystający lub uczestnik uzgodnienia zobowiązali się do zachowania poufności poprzez nieujawnianie innym promotorom lub organom podatkowym sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
   b) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość uzależniona jest od wysokości korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia,
   c) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia uzależnionego od uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia lub zobowiązał się do zwrotu wynagrodzenia lub jego części, w przypadku gdy korzyść podatkowa nie powstanie lub powstanie w wysokości niższej niż zakładano,
   d) dokonywane w ramach uzgodnienia czynności opierają się na znacznie ujednoliconej dokumentacji albo przyjmują znacznie ujednoliconą formę, które nie wymagają istotnych zmian w celu wdrożenia uzgodnienia u więcej niż jednego korzystającego,
   e) podejmowane są celowe czynności dotyczące nabycia przedsiębiorstwa lub spółki przynoszących straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki lub takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywania strat takiej spółki lub takiego przedsiębiorstwa w celu zmniejszenia zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do podmiotu na terytorium innego państwa lub przyspieszenie wykorzystania tych strat,
   f) dochodzi do zmiany kwalifikacji dochodów (przychodów) do innego źródła dochodów (przychodów), której skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,
   g) czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących niepełniących istotnych funkcji gospodarczych lub do działań, które wzajemnie się znoszą lub kompensują

lub prowadzą do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem tych czynności albo mają inne podobne funkcje,

h) uzgodnienie obejmuje podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków:
   – odbiorca płatności jest rezydentem do celów podatkowych w rozumieniu art. 16n ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w jednej z jurysdykcji, o której mowa w art. 2 ust. 1 pkt 22 ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym, jednak jurysdykcja ta nie pobiera podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub nie większej niż 1 %, lub
   – płatności te są objęte całkowitym zwolnieniem z podatku w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych, lub
   – płatności te są objęte preferencyjnymi zasadami opodatkowania w jurysdykcji, w której odbiorca jest rezydentem do celów podatkowych;

5) kryterium głównej korzyści – rozumie się przez to spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot może spodziewać się osiągnąć dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa;

6) korzyści podatkowej – rozumie się przez to korzyść podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 18 lub niepowstanie obowiązku, lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, w tym informacji o schematach podatkowych;

7) szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że jest spełniony co najmniej jeden z poniższych warunków:
   a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi, jeżeli odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
   b) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi, jeżeli odbiorca płatności ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, wskazanym w przepisach

wykonawczych wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych oraz unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej ogłoszonym zgodnie z § 7,

c) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,

d) w ramach uzgodnienia ten sam dochód lub majątek korzysta z ulg lub zwolnień mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,

e) uzgodnienie obejmuje przeniesienie aktywów, w ramach którego określone dla celów podatkowych wynagrodzenie z tego tytułu różni się co najmniej o 25 % pomiędzy systemami podatkowymi właściwymi dla stron uzgodnienia,

f) uzgodnienie może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych przepisów, umów lub porozumień w zakresie automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych, włączając umowy lub porozumienia z państwami trzecimi lub wykorzystywać brak równoważnych przepisów, umów lub porozumień, lub ich niewłaściwe wdrożenie, przy czym takie uzgodnienia obejmują przynajmniej:
   - wykorzystywanie rachunku, produktu lub inwestycji, które nie są rachunkami finansowymi, lecz posiadają cechy rachunku finansowego,
   - przeniesienie rachunku finansowego lub aktywów do innych państw lub wykorzystanie regulacji prawnych państw – w przypadku gdy te państwa nie mają podstawy prawnej do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku,
   - przekwalifikowanie dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych,
   - przeniesienie lub przekwalifikowanie instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucję finansową, rachunek finansowy lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi

raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,

- wykorzystywanie podmiotów, porozumień umownych lub struktur, które prowadzą lub których celem jest doprowadzenie do braku raportowania o przynajmniej jednym posiadaczu rachunku lub przynajmniej jednej osobie kontrolującej w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
- wykorzystywanie nieskuteczności lub niedoskonałości procedur należytej staranności stosowanych przez instytucje finansowe w celu wywiązania się z obowiązków raportowania informacji o rachunkach finansowych, włączając wykorzystanie państw z nieadekwatnymi lub nieefektywnymi systemami egzekwowania przepisów dotyczących przeciwdziałania praniu pieniędzy lub państw posiadających nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych,

g) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty ze względu na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:

- które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem wykwalifikowanego personelu, lokalu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej, oraz
- które znajdują się, są zarejestrowane, zarządzane, kontrolowane lub założone w państwie lub na terytorium innym niż państwo lub terytorium miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, oraz
- jeżeli nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,

h) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uznaje się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie uproszczenia, które wynika bezpośrednio z Wytycznych Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie cen transferowych dla przedsiębiorstw wielonarodowych oraz administracji podatkowych, a także innych międzynarodowych regulacji, wytycznych lub rekomendacji w zakresie cen transferowych,

i) pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych,

j) pomiędzy podmiotami powiązanymi dochodzi do transgranicznego przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów, jeżeli przewidywany roczny wynik finansowy podmiotu przenoszącego lub podmiotów przenoszących przed odsetkami i opodatkowaniem (EBIT) w trzyletnim okresie po tym przeniesieniu wyniósłby mniej niż 50 % przewidywanego rocznego EBIT, gdyby nie dokonano przeniesienia;

8) podmiocie powiązanym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej powiązaną z innym podmiotem poprzez co najmniej jeden ze sposobów określonych poniżej:

a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ, w rozumieniu art. 11a ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23m ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, na podmiot zarządzany,

b) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w sprawowaniu kontroli nad innym podmiotem poprzez udział kapitałowy, który uprawnia do ponad 25 % praw głosu,

c) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej posiada bezpośrednio lub pośrednio udział w kapitale innego podmiotu w wysokości ponad 25 % kapitału, przy czym wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych

poziomach, oraz uznaje się, że osoba posiadająca ponad 50 % praw głosu posiada 100 % tych praw,

d) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej jest uprawniona do co najmniej 25 % zysków innego podmiotu;

9) rachunku finansowym – rozumie się przez to rachunek finansowy w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 38 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub rachunek finansowy w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. s umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszących Uzgodnień Końcowych podpisanych w Warszawie dnia 7 października 2014 r. (Dz. U. z 2015 r. poz. 1647 oraz z 2017 r. poz. 158);

10) trudnych do wyceny wartościach niematerialnych – rozumie się przez to wartości niematerialne, a także prawa do tych wartości, dla których w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi nie istniały wiarygodne dane porównawcze oraz prognozy dotyczące przyszłych przepływów pieniężnych lub przewidywanych przychodów z tych wartości lub założenia zastosowane przy wycenie tych wartości obarczone były wysokim stopniem niepewności, co powoduje, że ostateczny rezultat ekonomiczny z przeniesienia tych wartości był trudny do określenia;

11) instytucji finansowej – rozumie się przez to instytucję finansową w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub instytucję finansową w rozumieniu art. 1 ust. 1 lit. g umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki w sprawie poprawy wypełniania międzynarodowych obowiązków podatkowych oraz wdrożenia ustawodawstwa FATCA, oraz towarzyszących Uzgodnień Końcowych podpisanych w Warszawie dnia 7 października 2014 r.;

12) osobie kontrolującej – rozumie się przez to beneficjenta rzeczywistego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;

13) promotorze – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która:

a) opracowuje, wdraża, udostępnia do wdrożenia schemat podatkowy, organizuje wdrożenie lub zarządza wdrażaniem schematu podatkowego i spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków dodatkowych:
   – jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub
   – posiada stały zakład w państwie członkowskim Unii Europejskiej, za którego pośrednictwem są świadczone usługi dotyczące uzgodnienia, lub
   – jest zarejestrowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub podlega przepisom prawa państwa członkowskiego Unii Europejskiej, lub
   – jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim Unii Europejskiej, albo

b) przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę, że podjęła się wobec schematu podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających, i spełnia co najmniej jeden z warunków dodatkowych wymienionych w lit. a;

14) uczestniku uzgodnienia – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, biorącą udział w schemacie podatkowym lub w czynności, transakcji lub działaniu będącym elementem schematu podatkowego, w tym promotora lub korzystającego;

15) czynnościach wspomagających – rozumie się przez to udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego;

16) udostępnieniu – rozumie się przez to przekazanie korzystającemu w jakiejkolwiek postaci, w szczególności elektronicznej lub papierowej, lub w jakikolwiek sposób, w tym w drodze telefonicznej, teleinformatycznej lub osobiście, informacji o schemacie podatkowym, w szczególności poprzez przedstawienie jego założeń, etapów, mechanizmu funkcjonowania lub wdrażania, lub sposobu uzyskania korzyści podatkowej;

17) wdrażaniu – rozumie się przez to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania schematu podatkowego, w tym zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji, a także przeprowadzanie lub dokonywanie czynności związanych ze schematem podatkowym lub będących jego elementem, także, gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania schematu podatkowego przez inny podmiot;
18) korzystającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której jest udostępniany lub u której jest wdrażany schemat podatkowy, lub która jest gotowa do wdrożenia schematu podatkowego lub dokonała pierwszej czynności służącej wdrożeniu takiego schematu podatkowego;
19) schemacie podatkowym standaryzowanym – rozumie się przez to schemat podatkowy możliwy do udostępnienia lub wdrożenia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach uzgodnienia;
20) NSP – rozumie się przez to numer schematu podatkowego;
21) NZSPT – rozumie się przez to numer zgłoszenia nadawany schematowi podatkowemu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w celu automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych.

§ 3. W przypadku gdy korzystającym jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio.

§ 4. Przy ustalaniu podmiotu powiązanego uznaje się, że:

1) jeżeli w zarządzaniu, sprawowaniu kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z § 2 pkt 8, więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
2) jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub sprawowaniu kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z § 2 pkt 8, więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
3) podmiot, który działa wspólnie z drugim podmiotem w odniesieniu do praw głosu lub udziału w kapitale trzeciego podmiotu, jest podmiotem dysponującym prawami

głosu w tym trzecim podmiocie lub udziałem w kapitale tego trzeciego podmiotu, które należą do drugiego podmiotu;

4) osoba fizyczna, jej małżonek oraz wstępni i zstępni w linii prostej stanowią jedną osobę.

§ 5. Jeżeli czynności, o których mowa w § 2 pkt 13 lit. a i b, są wykonywane jako obowiązki służbowe pracownika w ramach umowy o pracę, to za promotora uznaje się pracodawcę.

§ 6. Jeżeli dla danego schematu podatkowego innego niż schemat podatkowy standaryzowany korzystający jest również promotorem, to wykonuje on obowiązki wynikające z niniejszego rozdziału wyłącznie jako korzystający.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”:

1) listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,

2) dzień ogłoszenia wykazu, o którym mowa w pkt 1, na stronie dziennika urzędowego Unii Europejskiej

– w terminie 21 dni od dnia ogłoszenia tego wykazu na stronie dziennika urzędowego Unii Europejskiej.”;

24) w art. 86b:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym zgodnie z posiadaną wiedzą w terminie 30 dni:

1) od dnia następnego po dokonaniu przez siebie udostępnienia schematu podatkowego, od dnia następnego po dokonaniu przez siebie przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania przez siebie pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej, albo

2) od dnia następnego po udzieleniu przez siebie bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących

opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.”,

b) po § 1 dodaje się § 1a–1f w brzmieniu:

„§ 1a. Jeżeli podmiot, któremu inny promotor lub korzystający zlecił wykonanie czynności wspomagających, przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, zdał sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób czynności wspomagających, może stanowić schemat podatkowy i nie posiada on potwierdzenia nadania NSP ani potwierdzenia przekazania informacji o tym schemacie podatkowym, może wystąpić na piśmie do podmiotów zlecających mu wykonanie czynności wspomagających o przekazanie mu sporządzonego na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia tych czynności, nie stanowi schematu podatkowego.

§ 1b. Jeżeli uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, oświadczenie przekazuje się niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 7 dni, licząc od dnia doręczenia pisma.

§ 1c. Podmiot może wstrzymać się z wykonaniem zleconych mu czynności wspomagających w odniesieniu do schematu podatkowego do dnia otrzymania oświadczenia, dowodu nadania NSP lub informacji, o których mowa w § 3 lub art. 86c § 9, pod warunkiem że wystąpił on o przekazanie mu tego oświadczenia zgodnie z § 1a.

§ 1d. W przypadku, o którym mowa w § 1c, podmiot nie ponosi odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności oraz odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia.

§ 1e. Jeżeli w terminie, o którym mowa w § 1b, oświadczenie nie zostało przekazane, domniemywa się, że podmiot, któremu zlecono przez innego promotora lub korzystającego wykonanie czynności wspomagających, zdał sobie sprawę, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia bezpośrednio lub za

pośrednictwem innych osób czynności wspomagających, stanowi schemat podatkowy.

§1f. Domniemanie ulega obaleniu, jeżeli po upływie terminu wskazanego w § 1b, podmiot, któremu zlecono przez innego promotora lub korzystającego wykonanie czynności wspomagających, otrzyma oświadczenie, o którym mowa w § 1c.”,

c) § 2 i 2a otrzymują brzmienie:

„§ 2. Promotor informuje na piśmie zlecających mu wykonanie czynności korzystających albo promotorów, wobec których jest zlecającym, lub zlecających mu wykonanie czynności w ramach uzgodnienia o:

1) NSP tego schematu podatkowego, załączając dowód nadania NSP, albo
2) odmowie nadania NSP, załączając dowód odmowy nadania NSP, albo
3) unieważnieniu NSP, załączając dowód unieważnienia NSP

– niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 5 dni roboczych od dnia jego otrzymania.

§ 2a. W przypadku, o którym mowa w art. 86g § 2c, promotor przekazuje innemu uczestnikowi uzgodnienia NSP wraz z załącznikiem zawierającym wyłącznie dane tego uczestnika uzgodnienia.”,

d) po § 2a dodaje się § 2b i 2c w brzmieniu:

„§ 2b. Jeżeli promotor otrzymał dowód nadania NSP albo dowód odmowy nadania NSP, albo dowód unieważnienia NSP, za pośrednictwem innego podmiotu, promotor nie przekazuje informacji, o których mowa w § 2, temu podmiotowi.

§ 2c. W przypadku zlecenia czynności innemu promotorowi w zakresie tego schematu podatkowego termin przekazania NSP dla tego promotora biegnie od dnia zlecenia mu czynności.”,

e) § 3 i 4 otrzymują brzmienie:

„§ 3. W przypadku gdy w terminie 14 dni od przekazania informacji o schemacie podatkowym Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie nadał jeszcze NSP promotor informuje o tym na piśmie:

1) zlecających mu wykonanie czynności korzystających lub
2) zlecających mu wykonanie czynności promotorów, lub
3) promotorów, wobec których jest zlecającym czynności

– załączając dowód przekazania informacji o schemacie podatkowym zawierający informację o identyfikatorze dokumentu (numer ID) oraz dane przekazane w

informacji o schemacie podatkowym, o których mowa w art. 86f § 1, w terminie, o którym mowa w § 2; jeżeli dane, o których mowa w art. 86f § 1, zawierają dane identyfikacyjne osoby fizycznej, promotor przekazuje te dane identyfikacyjne wyłącznie tej osobie fizycznej, której te dane dotyczą.

§ 4. W przypadku gdy przekazanie informacji o schemacie podatkowym przez promotora będącego adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz. Urz. WE L 77 z 14.03.1998, str. 36), naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, to jest on zwolniony z obowiązku przekazania tej informacji.”,

f) po § 4 dodaje się § 4a w brzmieniu:

„§ 4a. W przypadku, o którym mowa w § 4, promotor niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 7 dni od rozpoczęcia biegu terminu, o którym mowa w § 1, informuje na piśmie zlecającego mu czynności promotora, a jeżeli taki nie występuje, to zlecającego mu czynności korzystającego, o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz o tym, że nie przekaże tej informacji wraz z danymi, o których mowa w art. 86f § 1, ze względu na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.”,

g) uchyla się § 5–7,

h) w § 8 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „informacji o schemacie podatkowym transgranicznym” zastępuje się wyrazami „informacji o schemacie podatkowym”;

25) w art. 86c:

a) § 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„§ 1. Korzystający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu mu schematu podatkowego do wdrożenia, od dnia następnego po przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego w odniesieniu

do tego korzystającego, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej, jeżeli:

1) promotor nie występuje albo
2) korzystający nie został poinformowany przez promotora o okolicznościach wskazanych w art. 86b § 2 lub 3, albo
3) korzystający został poinformowany o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z art. 86b § 4a przez promotora, z wyłączeniem promotora, wobec którego korzystający nie jest zlecającym.

§ 2. Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4a, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, w terminie, o którym mowa w § 1, również w przypadku, w którym uzgodnienie, w ocenie korzystającego, nie stanowi schematu podatkowego. Przekazując informację o schemacie podatkowym, korzystający weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz modyfikuje je dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym w tej informacji. Informacja o schemacie podatkowym przekazana przez korzystającego zawiera również dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 86b § 4a.”,

b) w § 3 we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „schemacie podatkowym transgranicznym” zastępuje się wyrazami „schemacie podatkowym”,

c) § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. Jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym, obowiązek ten podlega wykonaniu przez korzystającego, który widnieje wyżej na poniższej liście:

1) korzystający, który uzgodnił schemat podatkowy z promotorem,
2) korzystający, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego

– przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym uzgodnieniu została przekazana Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej lub że została przekazana w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej

dyrektywę 77/799/EWG, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP; przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.”,

d) dodaje się § 5–9 w brzmieniu:

„§ 5. Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 86b § 4a po upływie terminu, o którym mowa w § 1, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 14 dni od otrzymania informacji.

§ 6. Korzystający informuje na piśmie innych uczestników uzgodnienia, wobec których jest zlecającym, o:

1) NSP tego schematu podatkowego, załączając dowód nadania NSP, albo

2) odmowie nadania NSP, załączając dowód odmowy nadania NSP, albo

3) unieważnieniu NSP, załączając dowód unieważnienia NSP

– niezwłocznie po jego otrzymaniu, niepóźniej niż w terminie 5 dni roboczych od dnia jego otrzymania; przepis art. 86b § 2a stosuje się odpowiednio.

§ 7. Jeżeli korzystający otrzymał dowód nadania NSP albo dowód odmowy nadania NSP, albo dowód unieważnienia NSP, za pośrednictwem innego podmiotu, korzystający nie przekazuje informacji, o których mowa w § 6, temu podmiotowi.

§ 8. W przypadku zlecenia czynności promotorowi w zakresie tego schematu podatkowego po upływie terminu, o którym mowa w § 6, termin przekazania NSP dla tego promotora biegnie od dnia zlecenia mu czynności.

§ 9. W przypadku gdy w terminie 14 dni od przekazania informacji o schemacie podatkowym Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie nadał jeszcze NSP, korzystający informuje o tym na piśmie innych korzystających i uczestników uzgodnienia oraz promotorów, wobec których jest zlecającym, załączając dowód przekazania informacji o schemacie podatkowym zawierający informację o identyfikatorze dokumentu (numer ID) oraz dane przekazane w informacji o schemacie podatkowym, o których mowa w art. 86f § 1, w terminie, o którym mowa w § 6. Jeżeli dane, o których mowa w art. 86f § 1, zawierają dane identyfikacyjne osoby fizycznej, korzystający przekazuje te dane identyfikacyjne wyłącznie tej osobie fizycznej.”;

26) uchyla się art. 86d;

27) w art. 86da:

a) w § 1 wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:

„Promotor przekazujący informację o schemacie podatkowym jest obowiązany do udzielania na piśmie osobie fizycznej, której informacje o schemacie podatkowym dotyczą, informacji o:”,

b) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Promotor przekazujący informację o schemacie podatkowym zawiadamia niezwłocznie na piśmie osobę fizyczną, której informacje o schemacie podatkowym dotyczą, o prawdopodobieństwie naruszenia bezpieczeństwa jej danych osobowych gromadzonych i przetwarzanych na potrzeby automatycznej wymiany informacji, w przypadku gdy istnieje prawdopodobieństwo, że naruszenie to wpłynie negatywnie na ochronę danych osobowych tej osoby fizycznej.”;

28) w art. 86e:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. W przypadku gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, obowiązek ten spoczywa na wszystkich promotorach. Wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli posiadają dowód, że informacja o tym schemacie podatkowym została przekazana Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej lub że została przekazana w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepisy art. 86b § 3 i art. 86c § 9 stosuje się odpowiednio.”,

b) po § 1 dodaje się § 1a i 1b w brzmieniu:

„§ 1a. Promotor posiadający dowód, że informacja o schemacie podatkowym została przekazana Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej lub została przekazana w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, w szczególności posiadający potwierdzenie nadania NSP, który nie został wskazany w przekazanej informacji o schemacie podatkowym – w terminie 30 dni od dnia

otrzymania potwierdzenia nadania NSP lub otrzymania informacji o danych, które zostały przekazane w informacji o schemacie podatkowym na podstawie art. 86b § 3 – przekazuje do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej uzupełnienie do przekazanej pierwotnie informacji o schemacie podatkowym, wskazując w uzupełnieniu pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1, oraz dodatkowo swoje dane.

§ 1b. Jeżeli informacje na temat uzgodnienia, będące w posiadaniu promotora lub korzystającego, nie zostały przekazane w informacji o schemacie podatkowym przekazanej przez inny podmiot, promotor lub korzystający w terminie 30 dni od otrzymania potwierdzenia nadania NSP przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej uzupełnienie do przekazanej pierwotnie informacji o schemacie podatkowym, wskazując w niej NSP nadany przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej temu schematowi podatkowemu, pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1, ze wskazaniem pominiętych lub zmienionych informacji.”,

c) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 86b § 8 oraz art. 86c § 3, gdy odpowiednio promotor lub korzystający udowodni, że schemat podatkowy został poprawnie przekazany w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, jest on zwolniony z obowiązku przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o tym schemacie podatkowym. Przepis art. 86b § 3 stosuje się odpowiednio.”;

29) w art. 86f:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera:

1) NSP, jeżeli został wcześniej nadany schematowi podatkowemu, którego dotyczy przekazywana informacja, w tym nadany przez inne państwo członkowskie Unii Europejskiej na podstawie przepisów implementujących art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG;

2) podstawę prawną przekazywania informacji o schemacie podatkowym wraz ze wskazaniem, czy przekazujący informację składa ją jako promotor, czy jako korzystający oraz wskazanie jego danych identyfikacyjnych, w tym:
   a) firmy (nazwy), adresu siedziby lub zarządu, a w przypadku osób fizycznych – imienia i nazwiska, daty i miejsca urodzenia oraz adresu zamieszkania,
   b) rezydencji podatkowej, TIN w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 45 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz w przypadku osób fizycznych niemających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania – dodatkowo wskazanie numeru i serii paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość;
3) wskazanie czynności lub zdarzenia, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym oraz ich daty;
4) wskazanie, czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego;
5) dane identyfikujące znanych przekazującemu informację:
   a) promotorów, korzystających i podmiotów powiązanych z korzystającym, w przypadkach gdy schemat podatkowy dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z korzystającym lub ma wpływ na podmioty powiązane z korzystającym,
   b) wszelkich innych podmiotów w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na które to podmioty schemat podatkowy może mieć wpływ lub których schemat ten może dotyczyć, wraz ze wskazaniem państw członkowskich Unii Europejskiej, z którymi są powiązane takie podmioty,

– ze wskazaniem wykonywanych przez te podmioty czynności oraz ich danych, o których mowa w pkt 2 lit. a i b, z wyłączeniem promotorów zwolnionych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową, to jest: będących adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu

ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych;

6) wskazanie państw członkowskich Unii Europejskiej oraz innych terytoriów, których może dotyczyć schemat podatkowy;

7) cech rozpoznawczych schematu podatkowego;

8) wskazanie podatków, których dotyczy schemat podatkowy;

9) wskazanie przepisów prawa podatkowego znajdujących zastosowanie w schemacie podatkowym;

10) wskazanie, jakich działań, zdarzeń, transakcji i typów podmiotów, umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczy schemat podatkowy;

11) wskazanie nazwy schematu podatkowego, jeżeli ją nadano;

12) streszczenie schematu podatkowego wraz z opisem stosownych ustaleń oraz wskazanie wszelkich innych informacji, które mogłyby pomóc Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w ocenie potencjalnego ryzyka podatkowego, bez ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej, zawodowej lub procesu produkcyjnego lub ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym, wraz ze wskazaniem założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi;

13) wskazanie wartości schematu podatkowego;

14) wskazanie szacunkowej wysokości korzyści podatkowej, jeżeli występuje;

15) wskazanie, na jakim etapie znajduje się schemat podatkowy, w szczególności wskazanie informacji o terminach jego udostępniania, przygotowania do wdrożenia lub wdrażania lub informacji o dacie czynności będących elementem schematu podatkowego;

16) wskazanie dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu schematu podatkowego.”,

b) po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu:

„§ 1a. Wyrażone w innej walucie niż złoty polski kwoty, o których mowa w § 1 pkt 13 i 14, przelicza się na złote według średniego kursu danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień przekazania informacji o schemacie podatkowym.”,

c) uchyla się § 2 i 3,

d) § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor, który w trakcie tego kwartału udostępnił korzystającemu schemat podatkowy standaryzowany, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej aktualizację informacji o schemacie podatkowym zawierającą nowe informacje podlegające zgłoszeniu, wymienione w § 1 pkt 2 lit. a i b, pkt 5, 6 i 16, które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia, oraz wskazuje NSP.”;

30) w art. 86g:

a) § 2–3 otrzymują brzmienie:

„§ 2. Po otrzymaniu informacji o schemacie podatkowym Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadaje NSP, chyba że w przekazanej informacji został już wskazany NSP zgodnie z art. 86f § 1 pkt 1.

§ 2a. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje potwierdzenie nadania NSP zawierające NSP, NZSPT oraz dane wskazane w przekazanej informacji o schemacie podatkowym.

§ 2b. W przypadku gdy przekazującym informację o schemacie podatkowym jest osoba fizyczna, potwierdzenie nadania NSP w zakresie danych identyfikujących przekazującego tę informację zawiera wyłącznie imię i nazwisko oraz TIN tej osoby w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 45 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, w przypadku osób fizycznych niemających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania – dodatkowo numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość.

§ 2c. W przypadku gdy korzystającym, promotorem lub podmiotem, o którym mowa w art. 86f § 1 pkt 5, jest osoba fizyczna, dane identyfikujące ten podmiot są wskazane wyłącznie w załączniku do potwierdzenia nadania NSP, przy czym jeden załącznik zawiera dane osobowe jednej osoby fizycznej.

§ 3. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 14 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.”,

b) w § 5 po wyrazach „lub ważność NSP” dodaje się wyrazy „nadanego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej”,

c) dodaje się § 6 i 7 w brzmieniu:

„§ 6. Nadanie NSP jest równoznaczne z potwierdzeniem, że opisane w informacji uzgodnienie jest schematem podatkowym.

§ 7. Nadanie NSP nie stanowi potwierdzenia, że:

1) przekazana informacja o schemacie podatkowym została wypełniona zgodnie ze stanem rzeczywistym;
2) opisane w przekazanej informacji zdarzenia, czynności lub sposoby opodatkowania są zgodne z prawem.”;

31) w art. 86h:

a) § 1 i 1a otrzymują brzmienie:

„§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do przekazującego informacje na podstawie przepisów niniejszego rozdziału o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści zarówno przed nadaniem NSP, jak i po nadaniu NSP, w szczególności w celu automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych.

§ 1a. Promotor lub korzystający przekazujący informację, o której mowa w art. 86b § 1 oraz art. 86c § 1, w terminie 7 dni od dnia jej złożenia może uzupełnić uprzednio przekazane przez siebie dane o schemacie podatkowym również bez wezwania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w szczególności jeżeli dane przekazane w dokumencie pierwotnym są niepełne lub zawierają błędy.”,

b) po § 1a dodaje się § 1b i 1c w brzmieniu:

„§ 1b. Uzupełnienie przekazanych danych, o których mowa w § 1 i 1a, następuje przez ponowne przekazanie wymaganych dla danej informacji danych.

§ 1c. Promotor, korzystający lub ich pełnomocnik, który bezzasadnie odmówi lub nie dokona w terminie wyznaczonym w wezwaniu przekazania uzupełnienia lub wyjaśnień, o których mowa w § 1, może zostać ukarany karą porządkową. Karę porządkową nakłada Szef Krajowej Administracji Skarbowej w trybie i na zasadach określonych w dziale IV rozdziale 22.”,

c) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje przekazane na podstawie niniejszego rozdziału, z wyłączeniem czynów polegających na:

1) przekazaniu po terminie informacji, o których mowa w art. 80f § 1 i 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy;

2) posługiwaniu się unieważnionym NSP.”;

32) w art. 86i:

a) § 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 30 dni od dnia wpływu informacji o schemacie podatkowym, postanowienie o odmowie nadania NSP, w przypadku stwierdzenia, że:

1) przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów:

a) uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy,

b) określonych w art. 86f § 1 i art. 86n § 1;

2) przekazana informacja o schemacie podatkowym dotyczy uzgodnienia, które zostało wskazane w innej informacji o schemacie podatkowym przekazanej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej spełniającej wymogi, o których mowa w art. 86f § 1 i art. 86n § 1.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej unieważnia z urzędu, w drodze postanowienia, NSP w przypadku stwierdzenia:

1) wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu, rozumianemu jako uzgodnienie, które posiada te same cechy rozpoznawcze i dotyczy tych samych uczestników uzgodnienia;

2) nadania NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych;

3) wyjścia na jaw istotnych dla sprawy nowych okoliczności, istniejących w dniu nadania NSP, lecz nieznanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w momencie nadania NSP.”,

b) po § 2 dodaje się § 2a w brzmieniu:

„§ 2a. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia, może unieważnić NSP na wniosek przekazującego informację o schemacie podatkowym w przypadku gdy schematowi podatkowemu przekazanemu w tej informacji został nadany NSP przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie przekazania innej informacji o schemacie podatkowym. We wniosku o unieważnienie NSP składający wniosek jest obowiązany wskazać NSP, którego unieważnienia żąda.”,

c) § 3 otrzymuje brzmienie:

„§ 3. W postanowieniu, o którym mowa w § 2 pkt 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, wskazuje również właściwy NSP, którym należy się posługiwać w odniesieniu do schematu podatkowego.”,

d) dodaje się § 7 w brzmieniu:

„§ 7. Zastosowanie się do postanowienia o odmowie nadania NSP, o którym mowa w § 1 pkt 1 lit. a, ze względu na uznanie, że dane uzgodnienie nie jest schematem podatkowym, nie może szkodzić:

1) przekazującemu informację, o którym mowa w art. 86b § 1 i art. 86c § 1 i 2;

2) uczestnikom tego uzgodnienia.”;

33) uchyla się art. 86ia;

34) w art. 86j:

a) § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, przekazuje do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informację o stosowaniu schematu podatkowego w terminie do końca czwartego miesiąca następującego po zakończeniu:

1) roku podatkowego:

a) w przypadku korzystającego będącego podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatku dochodowego od osób prawnych,

b) podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – w przypadku korzystającego wchodzącego w skład tej podatkowej grupy kapitałowej;

2) roku kalendarzowego – w przypadku korzystającego niebędącego podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych.”,

b) po § 1 dodaje się § 1a i 1b w brzmieniu:

„§ 1a. Informacja o stosowaniu schematu podatkowego jest przekazywana dla każdego schematu podatkowego na odrębnym formularzu według ustalonego wzoru i zawiera:

1) NSP tego schematu podatkowego;

2) wysokość uzyskanej przez korzystającego w tym okresie rozliczeniowym korzyści podatkowej wynikającej z tego schematu podatkowego, jeżeli wystąpiła, lub szacunkową wysokość korzyści podatkowej w przypadku braku możliwości wskazania wysokości korzyści podatkowej.

§ 1b. Wyrażone w innej walucie niż złoty polski kwoty, o których mowa w § 1a pkt 2, przelicza się na złote według średniego kursu danej waluty obcej ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień przekazania informacji o stosowaniu schematu podatkowego.”,

c) uchyla się § 2–4 i 6;

35) uchyla się art. 86k–86m;

36) w art. 86n:

a) § 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„§ 1. Informacje, o których mowa w art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, art. 86f § 4 i art. 86j § 1, są opatrywane podpisem elektronicznym i przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej informacji, o których mowa w art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, art. 86f § 4 i art. 86j § 1, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.”,

b) w § 3 wyrazy „art. 86b § 1 i 6, art. 86c § 1 i 2, art. 86d § 3, 4 i 5, art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1” zastępuje się wyrazami „art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2, art. 86f § 4 i art. 86j § 1”;

37) w art. 86na wyrazy „art. 86b–86ia” zastępuje się wyrazami „przepisów niniejszego rozdziału”;

38) art. 86o otrzymuje brzmienie:

„Art. 86o. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 140, art. 208, art. 211–215 oraz rozdziałów 3, 3a, 5–8, 11, 14, 16 i 22 działu IV.”;

39) w art. 117ba po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu:

„§ 3a. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji udzielone na podstawie art. 80a § 1 ma zastosowanie odpowiednio do zawiadomienia, o którym mowa w § 3 pkt 2.”;

40) w art. 119m uchyla się § 3;

41) w art. 119zzl w § 3 pkt 4 otrzymuje brzmienie:

„4) NSP w rozumieniu art. 86a § 2 pkt 20 odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP.”;

42) w art. 133:

a) w § 1 wyrazy „art. 110–117c,” zastępuje się wyrazami „art. 110–117e,”,

b) po § 2c dodaje się § 2d w brzmieniu:

„§ 2d. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych albo grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług mogą być:

1) spółki, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika, albo

2) przedstawiciel grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika.”;

43) w art. 138a dodaje się § 6 w brzmieniu:

„§ 6. Osoba niebędąca stroną, wzywana na podstawie art. 155 § 1 do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, może działać przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. Przepis art. 138b § 1 stosuje się odpowiednio.”;

44) w art. 138c § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. Pełnomocnictwo wskazuje dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy i adres pełnomocnika do doręczeń w kraju. W przypadku pełnomocnika będącego nierezydentem pełnomocnictwo wskazuje także numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego.”;

45) w art. 138d:

a) § 5 otrzymuje brzmienie:

„§ 5. Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy mogą sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego.”,

b) po § 5 dodaje się § 5a w brzmieniu:

„§ 5a. Pełnomocnik może sam zawiadamiać o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego, ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji.”;

46) w art. 144 uchyla się § 5;

47) w art. 144b:

a) w § 1 po wyrazach „podpisem osobistym” dodaje się wyrazy „lub kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego”,

b) uchyla się § 1a;

48) w art. 145:

a) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. W przypadku doręczania w sposób określony w art. 144 § 1b i 1c pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.”,

b) uchyla się § 2a;

49) w art. 148 § 1 otrzymuje brzmienie:

„§ 1. W przypadku doręczania w sposób określony w art. 144 § 1b i 1c osobom fizycznym pisma doręcza się pod adresem miejsca ich zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju.”;

50) w art. 151 w § 1 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„W przypadku doręczania w sposób określony w art. 144 § 1b i 1c 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 lub prokurentowi.”;

51) w art. 153 dodaje się § 3 w brzmieniu:

„§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do doręczania pisma w siedzibie organu podatkowego.”;

52) w art. 154a w § 3 wyrazy „dyrektora izby skarbowej” zastępuje się wyrazami „dyrektora izby administracji skarbowej”;

53) w art. 165:

a) w § 5 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli:

a) stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie lub

b) wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego jest możliwe na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu, a podatnik nie złożył w terminie informacji, o której mowa w przepisach prawa podatkowego;”,

b) po § 8 dodaje się § 8a w brzmieniu:

„§ 8a. Przepisów § 3 i 3b nie stosuje się do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, jeżeli nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie terminu do jej złożenia. W takim przypadku za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę złożenia tej korekty.”;

54) po art. 199a dodaje się art. 199b w brzmieniu:

„Art. 199b. § 1. Przesłuchanie strony lub świadka przez organ podatkowy może nastąpić przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, jeżeli organ podatkowy posiada odpowiednie środki techniczne.

§ 2. Przesłuchanie strony lub świadka, w tym również przesłuchanie, o którym mowa w § 1, może zostać utrwalone za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk albo dźwięk, jeżeli organ podatkowy posiada odpowiednie środki techniczne.

§ 3. Do czynności, o której mowa w § 1 i 2, przepisy art. 76 ust. 2, 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisy wydane na podstawie art. 76 ust. 6 tej ustawy stosuje się odpowiednio.”;

55) w art. 210 § 1a otrzymuje brzmienie:

„§ 1a. Decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzana z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, może zamiast podpisu osoby upoważnionej do jej wydania zawierać:

1) podpis mechanicznie odtwarzany tej osoby lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania – w przypadku decyzji w postaci papierowej;

2) wskazanie imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania – w przypadku decyzji w postaci elektronicznej.”;

56) w art. 213 § 5 otrzymuje brzmienie:

„§ 5. Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia. W takim przypadku termin do wniesienia odwołania od decyzji lub skargi biegnie od dnia doręczenia tego postanowienia.”;

57) w art. 228 w § 1 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 168 § 2–3a lub art. 222.”;

58) w art. 274:

a) w § 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 10 000 zł;”,

b) § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, organ podatkowy doręcza podatnikowi informację o przyczynie korekty oraz związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, wysokości straty lub podatku do zapłaty, albo informację o braku takich zmian. Informacja ta zawiera pouczenie o prawie wniesienia sprzeciwu.”,

c) w § 3 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Na korektę deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1, podatnik może wnieść sprzeciw do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia informacji, o której mowa w § 2.”;

59) w art. 293 w § 2 pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe i aktach postępowania w sprawach o przestępstwa, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej;”;

60) w art. 294 w § 1:

a) po pkt 4a dodaje się pkt 4b w brzmieniu:

„4b) pracownicy jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowanych, do których podstawowej działalności należy świadczenie usług informatycznych na rzecz urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz na rzecz innych jednostek organizacyjnych podległych temu ministrowi lub przez niego nadzorowanych;”,

b) pkt 5 otrzymuje brzmienie:

„5) osoby odbywające staż, wolontariat i praktykę w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych;”,

c) w pkt 8 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 9 w brzmieniu:

„9) osoby działające w imieniu podmiotów świadczących usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych.”;

61) art. 295c otrzymuje brzmienie:

„Art. 295c. Dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz innych dokumentów związanych z tymi informacjami, zbieranych na podstawie działu III rozdziału 11a, przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę lub prowadzącemu działalność analityczną i jego przełożonym oraz pracownikowi, funkcjonariuszowi i jego przełożonym przeprowadzającym kontrolę, o której mowa w art. 54 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.”;

62) skreśla się użyty w art. 296 w § 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, w § 2 w zdaniu pierwszym i drugim i w § 3 oraz w art. 297 w § 3, w różnej liczbie i różnym przypadku, wyraz „spraw”;

63) w art. 297 w § 1:

a) we wprowadzeniu do wyliczenia wyrazy „naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych” zastępuje się wyrazami „organy podatkowe, z wyjątkiem organów podatkowych wymienionych w art. 13 § 1 pkt 3,”,

b) pkt 2b otrzymuje brzmienie:

„2b) ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych, ministrowi właściwemu do spraw gospodarki, Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej – w zakresie niezbędnym do

realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 13 kwietnia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego (Dz. U. z 2025 r. poz. 172) oraz w dziale Va ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej;”,

c) w pkt 4 wyrazy „w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym” zastępuje się wyrazami „w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2024 r. poz. 1264)”,

d) po pkt 4 dodaje się pkt 4a w brzmieniu:

„4a) Rzecznikowi Małych i Średnich Przedsiębiorców – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 9 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 1668 oraz z 2025 r. poz. 769);”;

64) w art. 297b wyrazy „Akta sprawy dotyczącej” zastępuje się wyrazami „Akta dotyczące”;

65) w art. 297d dotychczasową treść oznacza się jako § 1 i dodaje się § 2 w brzmieniu:

„§ 2. Naczelnik urzędu celno-skarbowego oraz dyrektor izby administracji skarbowej ma dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz do innych dokumentów związanych z tymi informacjami, zebranych w ramach czynności prowadzonych na podstawie działu III rozdziału 11a, w celu weryfikacji wykonywania obowiązków wynikających z tych przepisów przez podmioty obowiązane, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 16c ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, lub w toku postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe określone w art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy.”;

66) w art. 297e w § 1:

a) pkt 3 otrzymuje brzmienie:

„3) ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw gospodarki – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 13 kwietnia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego,”,

b) w części wspólnej skreśla się wyrazy „niezawarte w aktach spraw podatkowych”;

67) w art. 298 po pkt 6g dodaje się pkt 6h w brzmieniu:

„6h) ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji – w związku ze sprawowanym nadzorem nad dostawcami usług cyfrowych w zakresie wykonywania wynikających z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa (Dz. U. z 2026 r. poz. 20) obowiązków dotyczących zgłaszania incydentów istotnych;”;

68) skreśla się użyte w art. 299 w § 1 i 2 oraz w art. 299d wyrazy „spraw podatkowych”;

69) w art. 299 w § 3 pkt 14a otrzymuje brzmienie:

„14a) ministrowi właściwemu do spraw zdrowia i Prezesowi Narodowego Funduszu Zdrowia w celu realizacji zadań ustawowych związanych z zapewnieniem dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w szczególności w zakresie produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych;”;

70) w art. 299a wyrazy „oraz art. 299 § 2–4” zastępuje się wyrazami „ , art. 299 § 2–4 i art. 299aa”;

71) po art. 299a dodaje się art. 299aa w brzmieniu:

„Art. 299aa. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może udostępniać akta, o których mowa w art. 298, lub informacje, o których mowa w art. 299 § 1:

1) ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej – w związku z toczącymi się postępowaniami w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonymi przez instytucje i organy Unii Europejskiej;

2) ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych – w zakresie niezbędnym do reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi oraz w postępowaniach przed innymi organami międzynarodowymi;

3) ministrowi właściwemu do spraw gospodarki – w zakresie niezbędnym do wyjaśnienia spraw rozpatrywanych w ramach systemu SOLVIT.”;

72) w art. 299b § 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może:

1) ujawnić określone informacje objęte tajemnicą skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbowa i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw, lub

2) wyrazić zgodę na ujawnienie informacji, o których mowa w pkt 1, przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych lub dyrektorów izb administracji skarbowej, wskazując jednocześnie sposób udostępnienia i wykorzystania ujawnianych informacji.

§ 2. Ujawnienie informacji, o których mowa w § 1 pkt 1, lub wyrażenie zgody na ich ujawnienie może nastąpić wyłącznie ze względu na ważny interes publiczny oraz gdy jest to konieczne dla osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego lub gdy ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego.”;

73) art. 299c otrzymuje brzmienie:

„Art. 299c. Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach, z wyłączeniem informacji określonych w art. 182, organom, które na podstawie odrębnych przepisów są obowiązane do przyjęcia zaświadczenia albo oświadczenia o wysokości dochodów (przychodów) lub zaświadczenia albo oświadczenia o niezaleganiu w podatkach, w zakresie niezbędnym do weryfikacji treści oświadczenia.”;

74) w art. 299e:

a) w § 1 wyrazy „Dane z akt podatkowych Szef Krajowej Administracji Skarbowej może udostępniać” zastępuje się wyrazami „Szef Krajowej Administracji Skarbowej może udostępniać dane”,

b) w § 2 po wyrazie „dane” skreśla się wyrazy „niezawarte w aktach spraw podatkowych”,

c) dodaje się § 3 i 4 w brzmieniu:

„§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego dane zawarte w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących, znajdujące się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 90 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2025 r. poz. 1891).

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych dane znajdujące się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych w celu realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 6 lipca 2001 r. o przetwarzaniu informacji kryminalnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 1759).”;

75) po art. 299h dodaje się art. 299i w brzmieniu:

„Art. 299i. § 1. Podmioty świadczące usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych oraz osoby działające w imieniu tych podmiotów uzyskują dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową w zakresie, w jakim jest to niezbędne do świadczenia tych usług, wyłącznie w przypadku, gdy usług tych nie da się wykonać bez udostępnienia danych objętych tajemnicą skarbową, a treść zawieranej umowy zapewnia w szczególności, że:

1) podmiotowi, któremu zlecono usługę, określono zasady przetwarzania i ochrony danych prawnie chronionych, w szczególności z uwzględnieniem zasady ograniczenia celu, zasady minimalizacji danych, zasady ograniczenia przechowywania, zasady integralności, zasady poufności i zasady rozliczalności dostępu do danych;
2) zakres udostępnianych danych objętych tajemnicą skarbową zostanie ograniczony przez podmiot zlecający wyłącznie do danych niezbędnych do prawidłowego wykonania usług informatycznych;
3) dane mogą być wykorzystane wyłącznie do wykonania usług informatycznych objętych umową;
4) po zakończeniu umowy nastąpi odebranie dostępu do danych, a w przypadku przekazania danych nastąpi zwrot albo trwałe usunięcie danych;
5) podmiot, któremu zlecono usługę, zapewni współpracę w obsłudze zdarzeń mogących stanowić incydenty bezpieczeństwa danych;
6) dane objęte tajemnicą skarbową nie zostaną udostępnione innym osobom, bez uzyskania zgody podmiotu zlecającego wykonanie usług informatycznych;
7) sposób świadczenia usług informatycznych przez podmiot, któremu zostaną one zlecone, umożliwi identyfikację danych osób, które wykonują czynności wymagające dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową, i identyfikację oraz pełną rozliczalność dostępu do danych;
8) każda z osób działających w imieniu lub na rzecz podmiotu wykonującego usługi informatyczne najpóźniej w chwili rozpoczęcia wykonywania czynności wymagających dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową złoży przyrzeczenie, o którym mowa w art. 294 § 2.

§ 2. Podmiot lub osoby, o których mowa w § 1, mogą udostępnić dane objęte tajemnicą skarbową swoim podwykonawcom, jeżeli zostaną spełnione warunki, o których mowa w § 1, i podmiot zlecający wyrazi zgodę na udostępnienie.”;

76) w art. 306h § 2 otrzymuje brzmienie:

„§ 2. Zgoda podatnika nie jest wymagana, jeżeli z żądaniem wydania zaświadczenia, o którym mowa w § 1, występuje małżonek podatnika pozostający z nim we wspólności majątkowej. Małżonek podatnika składa oświadczenie o pozostawaniu z podatnikiem we wspólności majątkowej pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Oświadczenie to zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.”.

Art. 2. W ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2024 r. poz. 1564 oraz z 2025 r. poz. 1172) w art. 6 ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 3. W ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 499 oraz z 2025 r. poz. 1172) w art. 3 ust. 6 otrzymuje brzmienie:

„6. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 4. W ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.[3)]) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 25b w ust. 4 w pkt 3 w lit. b po wyrazie „umorzenia” dodaje się wyrazy „podatku i”;

2) w art. 30f w ust. 3 w pkt 1 wyrazy „art. 86a § 10” zastępuje się wyrazami „art. 86a § 7”;

3) w art. 31d:

a) uchyla się ust. 2,

[3)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 340, 368, 620, 680, 1022, 1180, 1301, 1302, 1366, 1795, 1804, 1817, 1822, 1823, 1838 i 1858.

b) w ust. 4 wyrazy „W przypadku, o którym mowa w ust. 2” zastępuje się wyrazami „W przypadku wniosku składanego przed złożeniem przez płatnika rocznej deklaracji o zryczałtowanym podatku dochodowym”,

c) w ust. 6 po wyrazach „art. 78 § 3 pkt 3 lit. a i b” dodaje się wyrazy „oraz pkt 3b”.

Art. 5. W ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.[4)]) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 24a w ust. 3 w pkt 1 wyrazy „art. 86a § 10” zastępuje się wyrazami „art. 86a § 7”;

2) w art. 24aa w ust. 15 w pkt 1 wyrazy „art. 86a § 10” zastępuje się wyrazami „art. 86a § 7”;

3) w art. 24m w ust. 1:

a) w pkt 2 w lit. e w tiret drugim wyrazy „art. 86a § 10 pkt 1” zastępuje się wyrazami „art. 86a § 7 pkt 1”,

b) w pkt 4 w lit. c w tiret drugim wyrazy „art. 86a § 10 pkt 1” zastępuje się wyrazami „art. 86a § 7 pkt 1”.

Art. 6. W ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2117, z 2025 r. poz. 1882 oraz z 2026 r. poz. 176) w art. 37 ust. 4 otrzymuje brzmienie:

„4. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1, nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 7. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2026 r. poz. 38 i 176) w art. 105 w ust. 1 w pkt 1k w lit. b średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. c w brzmieniu:

„c) w dziale III rozdziale 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zakresie informacji o schematach podatkowych;”.

Art. 8. W ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633) wprowadza się następujące zmiany:

1) uchyla się art. 16b;

2) w art. 80f:

a) § 1 i 2 otrzymują brzmienie:

„§ 1. Kto wbrew obowiązkowi:

[4)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 340, 620, 680, 1022, 1074, 1218, 1301, 1426, 1657, 1658, 1804, 1817 i 1846.

1) nie przekazuje właściwemu organowi informacji o schemacie podatkowym albo przekazuje informacje po terminie,

2) nie przekazuje właściwemu organowi informacji, o której mowa w art. 86f § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, albo przekazuje ją po terminie,

podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

§ 2. Karze określonej w § 1 podlega, kto wbrew obowiązkowi nie przekazuje informacji, o której mowa w art. 86j § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, albo przekazuje ją po terminie.”,

b) w § 3 uchyla się pkt 4;

3) w art. 133 w § 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie:

„1) naczelnik urzędu celno-skarbowego – w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w art. 54 § 1, art. 55 § 1, art. 56 § 1, art. 62 § 2 i 2a, art. 63–68, art. 69 § 1, 3 i 4, art. 69a–70, art. 73–73a, art. 75a–75c, art. 76 § 1 i 2, art. 77 § 1, art. 78 § 1, art. 80f, art. 85–95, art. 96 § 1, art. 97–106k, art. 107–110b i art. 111 § 1 oraz w sprawach ujawnionych w zakresie swojego działania przez naczelnika urzędu celno-skarbowego określonych w art. 54 § 2 i 3, art. 55 § 2 i 3, art. 56 § 2–4, art. 56a, art. 56b, art. 57 § 1, art. 60–61, art. 62 § 1 i 3–5, art. 69 § 2, art. 71, art. 72, art. 75, art. 76 § 3, art. 77 § 2 i 3, art. 78 § 2 i 3, art. 80, art. 80a, art. 81–83, art. 84 § 1, art. 106l i art. 106ł;”;

4) w art. 137:

a) w § 1 dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„Mandatem karnym zaocznym można nałożyć karę grzywny w razie stwierdzenia wykroczenia skarbowego pod nieobecność sprawcy, w wypadku gdy zachodzą przesłanki, o których mowa w zdaniu pierwszym.”,

b) w § 3 dodaje się zdanie drugie w brzmieniu:

„W wypadku mandatu karnego zaocznego przez wyrażenie zgody rozumie się uiszczenie uprawnionemu organowi kary grzywny w terminie; zgody tej nie odnotowuje się na dokumencie mandatu karnego.”;

5) w art. 138:

a) w § 1 w pkt 2 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 3 w brzmieniu:

„3) zaocznego, doręczanego sprawcy w sposób przewidziany w dziale IV rozdziale 15 Kodeksu postępowania karnego dla wezwań, zawiadomień i innych pism, z

wyłączeniem art. 133 § 2 zdanie drugie, art. 135, art. 137, art. 138, art. 139 i art. 140.”,

b) po § 3 dodaje się § 3a w brzmieniu:

„§ 3a. Mandatem karnym zaocznym może być nałożona kara grzywny także na osoby, o których mowa w § 2 lub 3, lub na osoby przebywające stale za granicą.”,

c) § 4 otrzymuje brzmienie:

„§ 4. Mandat karny, o którym mowa w § 1:

1) pkt 1, staje się prawomocny z chwilą uiszczenia kary grzywny upoważnionemu podmiotowi, który ją nałożył;

2) pkt 2, staje się prawomocny z chwilą pokwitowania jego odbioru przez ukaranego;

3) pkt 3, staje się prawomocny z chwilą uiszczenia kary grzywny uprawnionemu organowi w terminie.”,

d) po § 5 dodaje się § 5a i 5b w brzmieniu:

„§ 5a. Mandat karny zaoczny powinien wskazywać organ, na rzecz którego w terminie 14 dni sprawca może uiścić karę grzywny, oraz informować o skutkach jej nieuiszczenia w tym terminie. Termin do uiszczenia kary grzywny liczy się od dnia doręczenia mandatu.

§ 5b. W razie uiszczenia kary grzywny, o której mowa w § 5a, po upływie terminu, uiszczoną przez sprawcę karę grzywny zatrzymuje się do zakończenia postępowania jako zabezpieczenie grożących mu kar, środków karnych lub innych środków oraz kosztów postępowania, jeżeli postępowanie zostanie wszczęte w terminie 14 dni od dokonania wpłaty. W pozostałych wypadkach kara grzywny podlega zwrotowi.”;

6) w art. 140:

a) w § 1 zdanie pierwsze otrzymuje brzmienie:

„Prawomocny mandat karny podlega niezwłocznie uchyleniu, jeżeli karę grzywny nałożono za czyn niebędący czynem zabronionym jako wykroczenie skarbowe albo na osobę, która nie podpisała mandatu karnego, o którym mowa w art. 138 § 1 pkt 1 i 2, lub która nie ponosi odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe.”,

b) po § 1a dodaje się § 1b i 1c w brzmieniu:

„§ 1b. Prawomocny mandat karny podlega uchyleniu w każdym czasie na wniosek ukaranego, jego przedstawiciela ustawowego lub opiekuna prawnego albo z urzędu, jeżeli:

1) Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub z ustawą przepisu prawnego, na podstawie którego została nałożona grzywna tym mandatem;
2) potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na mocy umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską;
3) w związku z jego nałożeniem dopuszczono się czynu zabronionego, a istnieje uzasadniona podstawa do przyjęcia, że mogło to mieć wpływ na treść prawomocnego mandatu karnego;
4) po jego uprawomocnieniu ujawnią się nowe fakty lub dowody wskazujące na to, że ukarany nie popełnił czynu.

§ 1c. W wypadku, o którym mowa w § 1b pkt 3, przepis art. 541 Kodeksu postępowania karnego stosuje się odpowiednio.”,

c) dodaje się § 5 w brzmieniu:

„§ 5. W razie wydania ponownego rozstrzygnięcia w sprawie, w której uchylono prawomocny mandat karny, nie można orzec na niekorzyść oskarżonego, jeżeli uchylenie mandatu nastąpiło z przyczyn wskazanych w § 1b pkt 1, 2 i 4.”.

Art. 9. W ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 749, z 2025 r. poz. 1172 i 1679 oraz z 2026 r. poz. 176) w art. 14 ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu w zakresie określonym tymi przepisami.”.

Art. 10. W ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 53 w § 1 wyrazy „art. 3 § 2 pkt 4a” zastępuje się wyrazami „art. 3 § 2 pkt 4a i 4b”;
2) w art. 264 w § 2 po wyrazach „Rzecznika Praw Dziecka,” dodaje się wyrazy „ministra właściwego do spraw finansów publicznych,”.

Art. 11. W ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, 894, 896, 1203, 1541 i 1811) w art. 99 ust. 12 otrzymuje brzmienie:

„12. Zobowiązanie podatkowe, zwrot różnicy podatku, zwrot podatku naliczonego, różnicę podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, lub podatek naliczony do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych przyjmuje się w wysokości wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ podatkowy określi je w innej wysokości.”.

Art. 12. W ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 60 i 176) w art. 281 po ust. 4 dodaje się ust. 4a w brzmieniu:

„4a. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zakresie informacji o schematach podatkowych.”.

Art. 13. W ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 722, z późn. zm.[5)]) w art. 150 w ust. 1 po pkt 2a dodaje się pkt 2b w brzmieniu:

„2b) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonania obowiązków wynikających z przepisów działu III rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.[6)]) w zakresie informacji o schematach podatkowych;”.

Art. 14. W ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1154, 1795 i 1847) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 9:

a) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. Zwrot opłaty skarbowej następuje na wniosek osoby lub jednostki, która dokonała zapłaty opłaty skarbowej.”,

b) po ust. 2 dodaje się ust. 2a–2c w brzmieniu:

„2a. Jeżeli wniosek o zwrot opłaty skarbowej jest zasadny, organ podatkowy zwraca opłatę skarbową bez wydawania decyzji, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku.

---

5) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2024 r. poz. 1863, z 2025 r. poz. 146, 820, 923, 1014, 1069, 1216 i 1556 oraz z 2026 r. poz. 176.

6) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2025 r. poz. 497, 621, 622, 769, 820, 1203, 1235, 1414, 1417, 1669, 1804 i 1863 oraz ….

2b. Organ podatkowy zwraca opłatę skarbową na rzecz osoby lub jednostki, która złożyła wniosek o jej zwrot.

2c. Jeżeli opłata skarbowa nie została zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o jej zwrot, oprocentowanie zwrotu opłaty skarbowej przysługuje od dnia złożenia wniosku, w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.”;

2) w art. 10 pkt 2 otrzymuje brzmienie:

„2) tryb i termin przekazywania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej”.

Art. 15. W ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2025 r. poz. 126, 222, 340, 1813 i 1881) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 82:

a) ust. 6a otrzymuje brzmienie:

„6a. W przypadku niedokonania przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego zwrotu akcyzy, o którym mowa w ust. 1, 2 i 2e, w terminach określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 7, oprocentowanie zwrotu akcyzy przysługuje od dnia następującego po dniu upływu tych terminów.”,

b) po ust. 6a dodaje się ust. 6b w brzmieniu:

„6b. Do oprocentowania zwrotu akcyzy stosuje się odpowiednio przepisy art. 78 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.”;

2) w art. 107 po ust. 5c dodaje się ust. 5d i 5e w brzmieniu:

„5d. W przypadku niedokonania przez właściwego naczelnika urzędu skarbowego zwrotu akcyzy, o którym mowa w ust. 1, w terminach określonych w przepisach wydanych na podstawie ust. 6, oprocentowanie zwrotu akcyzy przysługuje od dnia następującego po dniu upływu tych terminów.

5e. Do oprocentowania zwrotu akcyzy stosuje się odpowiednio przepisy art. 78 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.”.

Art. 16. W ustawie z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 379, 820, 1069, 1170 i 1191) w art. 9f w ust. 1 pkt 5ca otrzymuje brzmienie:

„5ca) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie niezbędnym do wykonywania obowiązków, o których mowa w:

a) art. 110e pkt 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, 894, 896, 1203, 1541 i 1811),

b) dziale III rozdziale 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zakresie informacji o schematach podatkowych;”.

Art. 17. W ustawie z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1526 oraz z 2026 r. poz. 176) w art. 35 po ust. 6a dodaje się ust. 6b w brzmieniu:

„6b. Nie narusza obowiązku zachowania tajemnicy, o którym mowa w ust. 1, przekazanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji wynikających z przepisów działu III rozdziału 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w zakresie informacji o schematach podatkowych.”.

Art. 18. W ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, 1423, 1820 i 1863) wprowadza się następujące zmiany:

1) w art. 35b:

a) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. W e-Urzędzie Skarbowym są udostępniane:

1) konto osoby fizycznej będącej użytkownikiem tego konta służące do podejmowania czynności niezwiązanych z wykonywaniem przez tę osobę władzy publicznej – z urzędu;

2) konto jednostki organizacyjnej służące do podejmowania czynności niezwiązanych z wykonywaniem przez tę jednostkę władzy publicznej – na wniosek tej jednostki wskazujący użytkowników tego konta będących osobami fizycznymi;

3) konta służące organom władzy publicznej do podejmowania czynności związanych z wykonywaniem przez te organy władzy publicznej – z urzędu.”,

b) w ust. 2a skreśla się wyrazy „innym niż określone w ust. 2 pkt 3”,

c) po ust. 2a dodaje się ust. 2b w brzmieniu:

„2b. Konto jednostki organizacyjnej może być udostępniane:

1) osobom prawnym, w tym jednostkom samorządu terytorialnego,

2) jednostkom organizacyjnym niebędącym osobami prawnymi,

3) organom władzy publicznej i urzędom obsługującym te organy

– jeżeli posiadają NIP.”;

2) po art. 35f dodaje się art. 35g w brzmieniu:

„Art. 35g. W przypadku składania pism do organów KAS oraz doręczania pism przez organy KAS przez konto w systemie teleinformatycznym organu, o którym mowa w art. 144 § 1a, art. 168 § 1 i 3a Ordynacji podatkowej, art. 39 § 1 i art. 63 § 1 i 3a ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 1691) oraz art. 17c § 1 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2025 r. poz. 132, 620 i 1302), rozumie się konto użytkownika na Platformie Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) i konto użytkownika w e-Urzędzie Skarbowym.”;

3) po art. 52c dodaje się art. 52d w brzmieniu:

„Art. 52d. Przepisy art. 299i Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio do podmiotów świadczących usługi informatyczne na rzecz organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz osób działających w imieniu tych podmiotów.”;

4) w art. 94zl w ust. 1 skreśla się wyrazy „(Dz. U. z 2024 r. poz. 572 oraz z 2025 r. poz. 769)”.

Art. 19. W ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2025 r. poz. 1379) wprowadza się następujące zmiany:

1) tytuł działu VA otrzymuje brzmienie:

„AUTOMATYCZNA WYMIANA INFORMACJI O SCHEMATACH PODATKOWYCH”;

2) art. 88a otrzymuje brzmienie:

„Art. 88a. Ilekroć w niniejszym dziale jest mowa o:

1) korzystającym – rozumie się przez to korzystającego w rozumieniu art. 86a § 2 pkt 18 ustawy – Ordynacja podatkowa;

2) NSP – rozumie się przez to NSP, o którym mowa w art. 86a § 2 pkt 20 ustawy – Ordynacja podatkowa;

3) NZSPT – rozumie się przez to NZSPT, o którym mowa w art. 86a § 2 pkt 21 ustawy – Ordynacja podatkowa;

4) ogólnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to ogólną cechę rozpoznawczą, o której mowa w art. 86a § 2 pkt 4 ustawy – Ordynacja podatkowa;

5) podmiocie powiązanym – rozumie się przez to podmiot powiązany, o którym mowa w art. 86a § 2 pkt 8 ustawy – Ordynacja podatkowa, przy czym przy ustalaniu podmiotu powiązanego uwzględnia się przepis art. 86a § 4 tej ustawy;
6) promotorze – rozumie się przez to promotora w rozumieniu art. 86a § 2 pkt 13 ustawy – Ordynacja podatkowa;
7) schemacie podatkowym – rozumie się przez to schemat podatkowy w rozumieniu art. 86a § 2 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa;
8) szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to szczególną cechę rozpoznawczą w rozumieniu art. 86a § 2 pkt 7 ustawy – Ordynacja podatkowa;
9) wdrażaniu – rozumie się przez to wdrażanie w rozumieniu art. 86a § 2 pkt 17 ustawy – Ordynacja podatkowa.”;

3) w art. 88b:
   a) w ust. 1 skreśla się wyraz „transgranicznych”,
   b) w ust. 2:
      – wprowadzenie do wyliczenia otrzymuje brzmienie:
        „Informacje o schematach podatkowych zawierają NSP i NZSPT oraz następujące dane przekazane Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej przez promotorów i korzystających:”,
      – pkt 1 otrzymuje brzmienie:
        „1) dane identyfikujące promotora, korzystającego oraz osoby i jednostki organizacyjnej będących podmiotami powiązanymi z korzystającym, w tym nazwę (firmę) albo imię i nazwisko oraz datę i miejsce urodzenia, adres siedziby lub zarządu albo miejsca zamieszkania, państwo rezydencji oraz TIN w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 45;”,
      – pkt 3 otrzymuje brzmienie:
        „3) streszczenie schematu podatkowego, jego nazwę, jeżeli ją nadano, bez danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową lub procesu produkcyjnego;”,
      – w pkt 4 skreśla się wyraz „transgranicznego”,
      – w pkt 5 skreśla się wyraz „transgranicznym”,
      – w pkt 6 wyrazy „pkt 5” zastępuje się wyrazami „pkt 13”,
      – w pkt 7 skreśla się wyraz „transgraniczny”,
      – pkt 8 otrzymuje brzmienie:

„8) dane identyfikujące inne osoby lub podmioty, na które może mieć wpływ schemat podatkowy, w tym nazwę (firmę) albo imię i nazwisko oraz datę i miejsce urodzenia, adres siedziby lub zarządu albo miejsca zamieszkania, państwo lub państwa rezydencji oraz TIN w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 45.”,

c) ust. 3 otrzymuje brzmienie:

„3. W streszczeniu schematu podatkowego, o którym mowa w ust. 2 pkt 3, nie zawiera się danych, których ujawnienie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.”,

d) w ust. 5 skreśla się wyraz „transgranicznych”;

4) użyte w art. 88c oraz w art. 88d w ust. 1 i 2 wyrazy „schematach podatkowych transgranicznych” zastępuje się wyrazami „schematach podatkowych”.

Art. 20. Postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, której przedmiotem są przepisy prawa podatkowego zawarte w dziale III w rozdziale 11a ustawy zmienianej w art. 1, wszczęte na wniosek złożony przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, które nie zostały przed tym dniem prawomocnie zakończone, toczą się według przepisów dotychczasowych.

Art. 21. W postępowaniach podatkowych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepis art. 21 § 3a ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 22. W sprawach stwierdzenia, na podstawie ustawy zmienianej w art. 1, nadpłaty wynikającej ze skorygowanej deklaracji złożonej przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy oraz do zwrotu i oprocentowania tej nadpłaty stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 23. W przypadku gdy podmiot będący wspomagającym w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 18 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, jest od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy promotorem w rozumieniu art. 86a § 2 pkt 13 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, to wykonuje on obowiązki promotora wynikające z ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 24. Jeżeli bieg terminu wykonania obowiązków wynikających z art. 86b § 1 oraz art. 86c § 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, upływa z dniem 30 października 2026 r., do wykonania tych obowiązków stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 25. Do przekazywania przez korzystającego informacji o stosowaniu schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się art. 86j § 1 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 26. Jeżeli przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy została złożona informacja o schemacie podatkowym innym niż transgraniczny na podstawie art. 86b § 1, art. 86c § 1 i 2 oraz art. 86d § 4 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, nie składa się informacji o stosowaniu tego schematu podatkowego.

Art. 27. Jeżeli schemat podatkowy standaryzowany został udostępniony po raz pierwszy przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy i od tego dnia był udostępniany kolejnym korzystającym, to do przekazywania informacji o udostępnieniach do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o których mowa w art. 86f § 4 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym, dokonanych od dnia wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepis art. 86f § 4 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 28. Do spraw wszczętych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy art. 140 § 1b, 1c i 5 ustawy zmienianej w art. 8, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 29. Jeżeli przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy złożono wniosek o zwrot opłaty skarbowej, o którym mowa w art. 9 ust. 2 ustawy zmienianej w art. 14, do zwrotu opłaty skarbowej stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 30. Zwrot podatku akcyzowego, o którym mowa w art. 82 ust. 1, 2 i 2e oraz art. 107 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 15, niedokonany przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy następuje wraz z oprocentowaniem należnym od dnia następującego po dniu upływu terminów określonych w przepisach wydanych odpowiednio na podstawie art. 82 ust. 7 oraz art. 107 ust. 6 ustawy zmienianej w art. 15. Do oprocentowania zwrotu podatku akcyzowego stosuje się odpowiednio przepisy art. 78 § 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 1.

Art. 31. Do kont udostępnionych w e-Urzędzie Skarbowym przed dniem wejścia w życie niniejszego przepisu stosuje się przepisy art. 35b ust. 2–2b ustawy zmienianej w art. 18, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą.

Art. 32. Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 października 2026 r., z wyjątkiem:

1) art. 1 pkt 9, art. 10, art. 18 pkt 1, 2 i 4 i art. 31, które wchodzą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;
2) art. 8 pkt 4, 5 i pkt 6 lit. a, które wchodzą w życie po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia.

UZASADNIENIE

I. Część ogólna / Potrzeba i cel wydania ustawy

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.), zwanej dalej: „Ordynacją podatkową”, „OP”, „O.p.” albo „o.p.”,
- ustawie z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2024 r. poz. 1564, z późn. zm.), zwanej dalej: „Prawo o adwokaturze”,
- ustawie z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 499, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o radcach prawnych”,
- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych”,
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2025 r. poz. 278, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”,
- ustawie z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2021 r. poz. 2117, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o doradztwie podatkowym”,
- ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2026 r. poz. 38, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633), zwanej dalej: „kks”,
- ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych (Dz. U. z 2024 r. poz. 749, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o rzecznikach patentowych”,
- ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 143) – zwanej dalej: „p.p.s.a.”,
- ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2025 r. poz. 775, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o podatku od towarów i usług”,
- ustawie z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2026 r. poz. 60, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 722, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1154, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o opłacie skarbowej”,

- ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2025 r. poz. 126, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o podatku akcyzowym”,
- ustawie z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2025 r. poz. 379, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1526, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1131, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej”,
- ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2025 r. poz. 1379), zwanej dalej: „ustawą o wymianie informacji podatkowych”.

I.1. Celem projektu ustawy jest poprawa relacji między podatnikami i organami podatkowymi, zwiększenie efektywności działania organów podatkowych oraz doprecyzowanie przepisów, których stosowanie budzi wątpliwości

Realizacji tych celów służą następujące propozycje zmian w Ordynacji podatkowej:

1. Doprecyzowanie rodzaju terminu ulegającego wydłużeniu w przypadku, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.
2. Wyłączenie schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.
3. Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadach ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych.
4. Zmiana przesłanek wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych, rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników oraz wprowadzenie uzasadnienia postanowień o wyznaczeniu organu.
5. Doprecyzowanie przepisu umożliwiającego organowi podatkowemu określenie prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.
6. Wprowadzenie zmiany dostosowawczej związanej z wdrożeniem integracji platformy usług skarbowo-celnych PUESC z systemem płatności BLIK
7. Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku.
8. Podwyższenie kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik.

9. Doprecyzowanie wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.
10. Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności.
11. Ujednolicenie w ustawie terminologii związanej z wyrażeniem „zeznanie (deklaracja)".
12. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji.
13. Uzupełnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku, terminów zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania.
14. Uszeregowanie definicji legalnych dotyczących schematów podatkowych oraz ich dostosowanie do zakresu pojęciowego dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r.[1)]
15. Usunięcie raportowania tzw. krajowych schematów podatkowych (schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne) i usunięcie innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz ogólnych cech rozpoznawczych niewystępujących w Dyrektywie.
16. Dostosowanie obowiązków podmiotów obowiązanych do raportowania informacji o schematach podatkowych do zakresu określonego w Dyrektywie: zmiana mechanizmów raportowania przez promotorów (w tym promotorów wykonujących czynności wspomagające) oraz korzystających, w tym precyzyjne określenie rozpoczęcia terminów do raportowania dla każdego podmiotu; usunięcie podmiotu „wspomagającego" (pozostawienie jedynie dwóch podmiotów: „promotora" i „korzystającego" – na wzór regulacji w Dyrektywie); likwidacja obowiązku przekazywania zawiadomień (MDR-2), rozszerzenie katalogu podmiotów, którym należy przekazać potwierdzenie nadania NSP.
17. Usunięcie obowiązku raportowania przez promotorów obowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Dostosowanie kwestii składania do Szefa KAS informacji o schematach podatkowych przez promotora, na którym ciąży chroniona tajemnica zawodowa, do wyroku TSUE w sprawie C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i

[1)] Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 139 z 5.06.2018 r., str. 1), zwana dalej: „dyrektywa DAC6" lub „dyrektywa".

in.[2] oraz dyrektywy Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r.[3] w odniesieniu do art. 8ab ust. 5. W ramach tej kwestii zwolnienie jedynie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych lub osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r.[4], mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz. Urz. WE L 77 z 14.03.1998, str. 36) z obowiązku raportowania MDR i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa KAS. Doprecyzowanie regulacji dotyczących raportowania w sytuacji, kiedy kilka podmiotów jest obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym.

18. Dostosowanie do Dyrektywy i Dyrektywy DAC8 przepisów dotyczących zakresu danych przekazywanych w treści informacji o schemacie podatkowym (informacji MDR-1) i kwartalnej aktualizacji informacji (informacji MDR-4).
19. Dostosowanie do Dyrektywy przepisów dotyczących nadawania i unieważniania Numeru Schematu Podatkowego (NSP).
20. Dokonanie zmiany przepisów uzupełniania złożonych informacji o schematach podatkowych przez możliwość uzupełnienia złożonej informacji zarówno przed, jak i po wydaniu NSP w celu poprawienia zaraportowanych danych lub uzupełnienia złożonej informacji.
21. Rozszerzenie katalogu sytuacji, w której Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub unieważnia NSP.
22. Usunięcie przepisu dotyczącego doręczania potwierdzenia nadania NSP oraz innych pism związanych ze stosowaniem przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej z uwagi na zmianę art. 86o, która powoduje, że kwestia doręczeń w zakresie MDR będzie wynikała z przepisów ogólnych.
23. Wprowadzenie generalnego obowiązku przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (informacji MDR-3) jedynie raz do roku wraz z jednoczesnym

---

[2] Wyrok TSUE z dnia 8 grudnia 2022 r. w sprawie C-694/20, Orde van Vlaamse Balies i in., EU:C:2022:963, zwany dalej: „wyrok TSUE w sprawie C-694/20".

[3] Dyrektywa Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (Dz. Urz. UE L z 24.10.2023 r., str. 1), zwana dalej: „dyrektywa DAC8".

[4] Dyrektywa 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mająca na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (Dz. Urz. WE L 77, z 14.03.1998, str. 36, z późn. zm.).

wprowadzeniem możliwości wskazania szacunkowej wysokości korzyści podatkowej w przypadku braku możliwości jej wskazania w dokładnej wysokości oraz wprowadzenie przepisu dotyczącego przeliczenia korzyści podatkowej z innej waluty niż polski złoty.

24. Umożliwienie podpisywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (informacji MDR-3) również przez pełnomocnika.
25. Uchylenie art. 86k upoważniającego ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych.
26. Uchylenie obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.
27. Doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej stosowanych w zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 11a.
28. Zmiany w zakresie niewykonywania obowiązków MDR wskazanych w ustawie – Kodeks karny skarbowy przez:
    - wprowadzenie penalizacji przekazywania po terminie informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3);
    - uchylenie penalizacji za brak występowania z pismem o przekazanie oświadczenia z zakresu MDR – obecny art. 80f § 3 pkt 4 kks.
29. Umożliwienie opatrywania zawiadomień ZAW-NR (zawiadomienie o zapłacie należności na rachunek bankowy inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT) podpisem przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji.
30. Doprecyzowanie definicji strony w postępowaniu podatkowym dotyczącym osób trzecich (zarządcy sukcesyjnego i fundacji rodzinnej).
31. Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.
32. Doprecyzowanie przepisów o pełnomocnictwie oraz doręczeniach poprzez ich dostosowanie do zmian w ustawie o doręczeniach elektronicznych.
33. Doprecyzowanie przepisów o doręczaniu pism w siedzibie organu podatkowego.
34. Wprowadzenie możliwości zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego.

35. Rozszerzenie możliwości doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego.
36. Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania.
37. Wprowadzenie w postępowaniu podatkowym możliwości przesłuchania strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwości utrwalenia obrazu lub dźwięku z przesłuchania.
38. Zniesienie obowiązku podpisywania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej.
39. Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji.
40. Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania.
41. Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z kwoty 5000 do 10 000 zł.
42. Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie i uzupełnienie.
43. Ułatwienie realizacji zadań przez Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, ministra właściwego do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Ministra Spraw Zagranicznych, Ministra Cyfryzacji, ministra właściwego do spraw gospodarki, Narodowy Fundusz Zdrowia, Polską Agencję Nadzoru Audytowego i Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych poprzez odpowiednie zmiany w przepisach o tajemnicy skarbowej.
44. Ujednolicenie treści pouczeń o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

I.2. Projekt ma także na celu:

– zapewnienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwości składania wniosków do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej (zmiana w p.p.s.a.),

- usunięcie wątpliwości co do obowiązującego terminu na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 Ordynacji podatkowej, oraz na odmowę jej wydania (tzw. opinia transgraniczna) – zmiana w p.p.s.a.,
- wprowadzenie do kks instytucji mandatu zaocznego, której założeniem jest ograniczenie dolegliwości w postaci potrzeby stawienia się sprawcy wykroczenia skarbowego w siedzibie finansowego organu postępowania przygotowawczego oraz rozszerzenie przesłanek uchylenia mandatu karnego,
- doprecyzowanie pojęcia „konto w systemie teleinformatycznym organu (organu podatkowego)" poprzez wskazanie, że w przypadku organów KAS są to wyłącznie konta użytkowników w systemach PUESC i e-Urząd Skarbowy (zmiana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej);
- umożliwienie korzystania z e-Urzędu Skarbowego szerszej kategorii podmiotów niż dotychczas – konto jednostki organizacyjnej będzie mogło być udostępniane nie tylko jednostkom organizacyjnym w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale również organom władzy publicznej i urzędom obsługującym te organy w zakresie, w jakim organy te i urzędy nie wykonują władzy publicznej (zmiana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej).

II. Omówienie poszczególnych zmian proponowanych w projekcie

Art. 1 – zmiany w Ordynacji podatkowej

1. Doprecyzowanie rodzaju terminu ulegającego wydłużeniu w przypadku, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy

(art. 1 pkt 1 projektu, projektowany art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Wątpliwości budzi stosowanie tego przepisu do obliczania końca terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Sądy administracyjne przyjmują najczęściej wyłącznie wykładnię literalną przepisu art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, uznając, że przepis ten ma generalnie zastosowanie do terminów procesowych i terminów materialnych, w tym do terminu przedawnienia. Przyjęcie takiej wykładni oznacza, że koniec terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może ulec przesunięciu na podstawie art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, a nie na podstawie przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych. Skutek ten byłby więc niekorzystny dla podatnika, bo oznacza, że w następnym dniu po dniu lub dniach wolnych

od pracy możliwe byłoby zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Trudno jest znaleźć logiczne uzasadnienie dla wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego tylko dlatego, że koniec terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. Przepis **art. 12 § 5** Ordynacji podatkowej powinien mieć zastosowanie tylko do terminów dotyczących wykonania czynności np. złożenia deklaracji czy wniesienia odwołania. W tym przypadku wymieniony przepis pełni funkcję ochronną dla podatników w związku brakiem możliwości złożenia deklaracji czy wniesienia odwołania w sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy. Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest terminem do wykonania czynności.

W polskim systemie prawnym znane są przepisy (art. 115 Kodeksu cywilnego[5)] i art. 57 § 4 Kodeksu postępowania administracyjnego[6)]), które pełnią podobną funkcję do regulacji dotyczących terminów zawartych w Ordynacji podatkowej. Przepisy te wyraźnie wskazują na termin do wykonania czynności. Instytucje służące tym samym celom w różnych procedurach powinny być do siebie jak najbardziej zbliżone, co ułatwia obywatelom funkcjonowanie w systemie prawnym.

W celu wykluczenia ewentualnego stosowania przepisu **art. 12 § 5** Ordynacji podatkowej do obliczania końca terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, proponuje się jego doprecyzowanie tak, aby nie było wątpliwości, że przepis ten odnosi się do terminu do wykonania czynności. Jednocześnie należy podkreślić, że **art. 12 § 5** Ordynacji podatkowej, w nowym brzmieniu, nadal będzie miał zastosowanie do instytucji fikcji doręczenia. Należy bowiem zauważyć, że termin określony w art. 150 Ordynacji podatkowej stanowi termin do wykonania czynności w postaci odbioru pisma. Dopiero upływ tego terminu skutkuje powstaniem fikcji doręczenia korespondencji urzędowej.

2. Wyłączenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych

(art. 1 pkt 2 projektu, projektowany art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej)

Z uwagi na ograniczenie raportowania MDR wyłącznie do uzgodnień transgranicznych (likwidacja raportowania MDR krajowych) planuje się wyłączenie możliwości interpretacji przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (zwanego dalej: Dyrektor KIS) przepisów z

5) Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071, z późn. zm.), dalej: Kc.
6) Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 1691), dalej: Kpa.

tego zakresu. Uzasadnione jest to unijną specyfiką raportowania MDR, związaną w szczególności z zobowiązaniem Polski, na podstawie dyrektywy DAC6, jako Państwa Członkowskiego do terminowej wymiany informacji w tym zakresie. Istnienie bowiem dwóch niekompatybilnych procedur (niezharmonizowanej procedury interpretacji indywidualnej i dostosowanej do procesu wymiany transgranicznej procedury nadawania NSP) mogłoby zagrozić wykonaniu tego unijnego obowiązku, przykładowo w postaci:

- odmiennej od Szefa KAS oceny przez Dyrektora KIS istnienia lub nie schematu podatkowego podlegającego wymianie transgranicznej, lub też
- nieterminowego przekazania do wymiany transgranicznej schematu podatkowego – w przypadku wydania interpretacji indywidualnej w terminie przekraczającym 30 dni (czyli terminie zakreślonym przez dyrektywę DAC6).

Należy podkreślić, że podmiot występujący z wnioskiem o interpretacje zna już założenia danej transakcji (uzgodnienia) i opisuje je w ramach wniosku, aby potwierdzić zakładane skutki podatkowe. Tym samym należy uznać, że w ramach oceny schematu podatkowego – schemat podatkowy został podmiotowi udostępniony i jest na etapie „wdrażania" w rozumieniu proponowanych przepisów[7)]. Tym samym schemat podatkowy na etapie składania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej winien być już zaraportowany.

Celem jednak zabezpieczenia interesów przedsiębiorców w projektowane przepisy dotyczące tego raportowania wkomponowano – niestojące w sprzeczności z prawem unijnym – mechanizmy ochronne. Będą one miały charakter dopełniający w stosunku do ochrony wynikającej z objaśnień podatkowych w zakresie raportowania schematów podatkowych.

Po wyłączeniu instytucji interpretacji indywidualnych jedynym podmiotem uprawnionym do stwierdzania w ściśle określonym terminie istnienia lub nie schematu podatkowego w danej sytuacji będzie Szef KAS. Nadanie przez Szefa KAS NSP (projektowany **art. 86g § 6** Ordynacji podatkowej) będzie równoznaczne z potwierdzeniem opisanego w informacji uzgodnienia za schemat podatkowy. W przypadku przeciwnym, Szef KAS wyda postanowienie o odmowie nadania NSP, co będzie równoznaczne z decyzją, że uzgodnienie to nie spełnia cech schematu podatkowego (**art. 86i Ordynacji podatkowej**). Takie postanowienie zostało wzbogacone w moc ochronną poprzez dodanie **art. 86i § 7 Ordynacji podatkowej**. Przepis

[7)] Zgodnie z art. 86a §2 pkt 17 Ordynacji podatkowej przez wdrażanie – rozumie się przez to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania schematu podatkowego, w tym zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji, a także przeprowadzanie lub dokonywanie czynności związanych ze schematem podatkowym lub będących jego elementem, także, gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania schematu podatkowego przez inny podmiot.

ten będzie stanowił, że zastosowanie się do postanowienia o odmowie nadania NSP z uwagi na uznanie, że dane uzgodnienie nie jest schematem podatkowym, nie może szkodzić:

a) przekazującemu informację, o których mowa w art. 86b § 1 (promotorowi) i 86c § 1 (korzystającemu), oraz

b) uczestnikom tego uzgodnienia, o których mowa w art. 86a § 2 pkt 14 Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji zasadne jest uznanie, że w przypadku MDR instytucja interpretacji indywidualnej zostanie zastąpiona procedurą nadawania NSP. Sama procedura nadania i odmowy nadania NSP zostaje wzmocniona o ochronę prawną raportujących podmiotów. Szef KAS po dokonaniu analizy – w terminie 14 dni – nada NSP (jeśli uzgodnienie to będzie spełniało definicję schematu podatkowego) lub też wyda postanowienie o odmowie nadania NSP (jeśli dane uzgodnienie nie będzie schematem podatkowym). Nadanie NSP albo odmowa jego nadania (w postaci postanowienia) będzie w przepisach podstawą przyznania ochrony prawnej promotorowi, korzystającemu oraz uczestnikom tego konkretnego schematu. Nadanie NSP (projektowany **art. 86g § 6 Ordynacji podatkowej**) będzie równoznaczne z potwierdzeniem, że opisane w informacji uzgodnienie jest schematem podatkowym. Natomiast projektowany **art. 86i § 7 Ordynacji podatkowej** będzie rozszerzał ochronę postanowienia o odmowie nadania NSP. W przypadku odmowy jego nadania, z uwagi na uznanie, że dane uzgodnienie nie jest schematem podatkowym, takie postanowienie będzie chronić przekazującego informację promotora lub korzystającego i uczestników tego uzgodnienia. Poprzez zastosowanie odpowiedniej procedury przez Szefa KAS przedsiębiorca uzyska zatem **nieodpłatnie, co do zasady, w terminie 14 dni** (przy nadaniu NSP) **lub w terminie 30 dni** (przy odmowie nadania NSP) odpowiedź na swoje wątpliwości wraz z ochroną prawną. Z uwagi na specyfikę raportowania schematów podatkowych (brak konieczności zapłaty podatku oraz odsetek z nim związanych) wystarczające jest podkreślenie zasady nieszkodzenia. W tym konkretnym przypadku ochrona związana będzie bowiem wyłącznie z brakiem ewentualnej penalizacji na gruncie kks. Jedyną istotną aczkolwiek niekorzystną różnicą w stosunku do instytucji interpretacji indywidualnych jest konieczność wystąpienia z przedstawieniem Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym i to w ściśle określonym terminie – 30 dni (w interpretacjach indywidualnych wystąpienie o interpretację indywidualną ma charakter fakultatywny i niepowiązany z żadnym terminem). Termin ten został jednak zakreślony dyrektywą DAC6 i brak jest możliwości jego modyfikacji na poziomie krajowym. Związane to

jest – jak już wcześniej wspomniano – z koniecznością dokonania wymiany tej informacji (o ile zostanie jej nadany NSP) z innymi państwami członkowskimi.

3. Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadach ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych

(art. 1 pkt 3 i 4 projektu, projektowane art. 17 § 1 i art. 17a Ordynacji podatkowej)

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. Zgodnie z art. 17a Ordynacji podatkowej organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest organ podatkowy właściwy dla podatnika, płatnika lub inkasenta, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej.

Propozycje zmian w **art. 17 § 1** i **art. 17a** Ordynacji podatkowej są związane ze zmieniającą się rzeczywistością prawną, w ramach której właściwość miejscowa organów podatkowych jest określana nie tylko w ustawach podatkowych, ale także w drodze aktów wykonawczych np. wydawanych na podstawie art. 11 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Tytułem przykładu można wskazać rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo[8)].

Użyte w art. 17 § 1 i art. 17a Ordynacji podatkowej pojęcie „ustaw podatkowych” oznacza – według art. 3 pkt 1 tej ustawy – ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich.

W celu wyeliminowania wątpliwości i w konsekwencji sporów o potencjalnie doniosłych skutkach, uzasadnione jest, aby przepisy art. 17 § 1 i art. 17a Ordynacji podatkowej posługiwały się pojęciem „przepisy prawa podatkowego”. Rozumie się przez nie – według art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej – przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki

8) Dz. U. poz. 2456.

podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

4. Zmiana przesłanek wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych, rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników oraz wprowadzenie uzasadnienia postanowień o wyznaczeniu organu

(art. 1 pkt 5 projektu, projektowane art. 18c § 1–3 i 5–6 Ordynacji podatkowej)

W projektowanym **art. 18c § 1 i 2** zrezygnowano z przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, jako blokujących stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia organu podatkowego. W aktualnym stanie prawnym istnienie tych ograniczeń nie pozwala na stosowanie instytucji wyznaczenia organu podatkowego w szerszym zakresie, a w konsekwencji nie przyczynia się do usprawnienia działań Krajowej Administracji Skarbowej (dalej: „KAS"). Celem instytucji wyznaczenia jest bowiem usprawnienie działania organów KAS. W miejsce przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia wprowadzono przesłankę powiązania postępowań podatkowych albo kontroli podatkowych, które są prowadzone lub które mają być wszczęte, w szczególności ze względu na wspólne elementy stanu faktycznego lub materiału dowodowego postępowania albo kontroli, lub ze względu na wpływ rozstrzygnięcia w jednym postępowaniu na inne postępowanie.

Obecnie instytucja wyznaczenia organu podatkowego, o której mowa w art. 18c Ordynacji podatkowej, ma zastosowanie w sprawach dotyczących podatników. Proponuje się rozszerzenie jej stosowania także na sprawy dotyczące płatników (**art. 18c § 1–3 i 5–6** Ordynacji podatkowej). Ponadto w **art. 18c § 5** Ordynacji podatkowej wprowadzono obligatoryjność uzasadnienia postanowienia faktycznego i prawnego o wyznaczeniu organu, w którym będą wskazywane przesłanki stosowania tej instytucji.

W przypadku spraw powiązanych, wynikających z tego samego lub zbliżonego stanu faktycznego, prowadzenie postępowania przez jednego z dwóch naczelników powinno skutkować większą koncentracja materiału dowodowego, ograniczeniem dokonywania czynności procesowych na te same okoliczności czy czasochłonnej wymiany korespondencji. Jako przykład wskazać można prowadzone postępowanie w sprawie określenia zobowiązania w PIT wspólnikom tej samej spółki osobowej, zamieszkałym na terenie objętym właściwością

innych urzędów skarbowych. Wyznaczenie jednego z nich nie tylko powinno przyspieszyć postępowanie, co jest z zasady korzystne dla strony, ale także ograniczyć ryzyko odmiennej oceny tego samego materiału dowodowego i podjęcia odmiennych rozstrzygnięć.

Proponowane rozwiązania nie zwiększą dolegliwości podatnika czy płatnika związanych ze zmianą organu podatkowego właściwego do przeprowadzenia postępowania podatkowego. W postępowaniu prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 18c Ordynacji podatkowej obowiązujący pozostaje bowiem przepis art. 156 § 4 tej ustawy, zgodnie z którym wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Może mieć miejsce sytuacja, gdy wyznaczony zostanie organ podatkowy spoza obszaru województwa, w którym podatnik lub płatnik ma miejsce zamieszkania albo siedzibę. W takim przypadku koszty związane z osobistym stawiennictwem strony poza obszar województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa, oraz koszty stawiennictwa związane ze skorzystaniem przez stronę z prawa wglądu do akt sprawy, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu przez organ podatkowy wyznaczony na podstawie art. 18c Ordynacji podatkowej, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w dziale 2 tytułu III ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych należą do kosztów postępowania podatkowego (art. 265 § 1 pkt 2a Ordynacji podatkowej). Koszty te podlegają zwrotowi przez organ podatkowy na żądanie zgłoszone przed wydaniem decyzji w sprawie (art. 266 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej). Ponadto w tym samym projekcie (art. 199b Ordynacji podatkowej) przewidywane jest wprowadzenie możliwości przesłuchiwania świadków i stron na odległość (zdalnie). Podkreślenia wymaga, że instytucja wyznaczenia organu podatkowego do prowadzenia postępowania podatkowego będzie stosowana sporadycznie w przypadku stwierdzenia konieczności usprawnienia postępowania i zaistnienia przesłanki powiązania postępowań albo kontroli, które są prowadzone lub które mają być wszczęte, w szczególności ze względu na wspólne elementy stanu faktycznego lub materiału dowodowego postępowania albo kontroli, lub ze względu na wpływ rozstrzygnięcia w jednym postępowaniu na inne postępowanie. Ponadto nie będzie polegać na wyznaczaniu dowolnego, odpowiadającego Szefowi KAS lub Dyrektorowi IAS organu podatkowego. Możliwość wyboru będzie dotyczyła najczęściej jednego z dwóch (rzadziej kilku) organów właściwych w sprawach poszczególnych podatników (płatników), co do których są prowadzone (ewentualnie planowane) kontrole podatkowe lub postępowania.

5. Doprecyzowanie przepisu umożliwiającego organowi podatkowemu określenie

prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych

(art. 1 pkt 6 projektu, projektowany art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej)

Proponuje się doprecyzować treść przepisu **art. 21 § 3a** Ordynacji podatkowej w sposób wskazujący wprost na możliwość określenia przez organ podatkowy wysokości podatku naliczonego do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych. Dotyczy to sytuacji, gdy u podatnika w danym okresie rozliczeniowym nie występuje podatek należny, a jedynie podatek naliczony z bieżących zakupów, przy czym zostały stwierdzone nieprawidłowości w zakresie podatku naliczonego.

6. **Wprowadzenie zmiany dostosowawczej związanej z wdrożeniem integracji platformy usług skarbowo-celnych PUESC z systemem płatności BLIK**

   (art. 1 pkt 9 projektu, projektowany art. 60 § 1b Ordynacji podatkowej)

Potrzeba zmiany treści **art. 60 § 1b** ustawy – Ordynacja podatkowa wynika z realizacji przez Krajową Administrację Skarbową prac związanych z rozwojem Platformy Usług Elektronicznych Platformy Usług Skarbowo-Celnych (PUESC), systemu teleinformatycznego o którym mowa w art. 35a ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. System ten służy do obsługi spraw z zakresu prawa celnego, podatku akcyzowego, podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów, podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych, podatku od wydobycia niektórych kopalin, opłaty paliwowej, opłaty emisyjnej i gier hazardowych.

Od 30 lipca 2025 r. za pośrednictwem PUESC możliwe jest opłacenie należności przy użyciu systemu płatności BLIK. Stąd propozycja wprowadzenia do **art. 60 § 1b** stosownej zmiany dostosowawczej, obejmującej dodanie w nim oprócz systemu teleinformatycznego e-Urząd Skarbowy drugiego z systemów wykorzystywanych w KAS, tj. platformy PUESC.

7. **Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku**

   (art. 1 pkt 10 projektu, projektowany art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej)

W myśl art. 62 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli na podatniku ciążą zobowiązania podatkowe z różnych tytułów, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku zgodnie ze wskazaniem podatnika, a w przypadku braku takiego wskazania – na poczet zobowiązania podatkowego o

najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zobowiązań podatkowych podatnika. W przypadku gdy na podatniku ciążą zobowiązania podatkowe, których termin płatności upłynął, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności we wskazanym przez podatnika podatku, a w przypadku braku takiego wskazania lub braku zaległości podatkowej we wskazanym podatku – na poczet zaległości podatkowej o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatkowych podatnika. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie dokonywania wpłat na poczet rat, na jakie rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku (art. 62 § 3).

W celu usunięcia wątpliwości co do prawidłowego sposobu zarachowania wpłaty w przypadku jednoczesnego istnienia układu ratalnego i zobowiązań podatkowych z innych tytułów, dla których termin płatności upłynął, proponuje się rezygnację z odesłania w **art. 62 § 3** na rzecz samodzielnej regulacji. Zgodnie z projektowanym przepisem, wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku zalicza się na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności, nawet w przypadku posiadania innych zaległości o starszym terminie płatności, nieobjętych układem ratalnym.

8. Podwyższenie kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik

(art. 1 pkt 11 projektu, projektowany art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

Obecnie zapłata za podatnika podatku przez podmiot inny niż:

– małżonek podatnika, jego zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha, aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego

może nastąpić w przypadku, gdy wysokość podatku nie przekracza kwoty 1000 zł.

Wysokość podatku, w ramach której ten inny podmiot może zapłacić podatek, proponuje się podwyższyć do kwoty 5000 zł. Zwiększenie wskazanej kwoty stworzy szersze możliwości dla dokonywania zapłaty podatków bez angażowania podatnika. Rozwiązanie to będzie spójne systemowo z obowiązującym art. 71ca § 1 pkt 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[9)]. Zgodnie z tym przepisem, należność pieniężna, odsetki z tytułu niezapłacenia jej w terminie, koszty upomnienia oraz koszty egzekucyjne mogą być zapłacone organowi egzekucyjnemu przez dowolny inny podmiot, jeżeli łączna wysokość tych należności nie

9) Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2025 r. poz. 132).

przekracza 5000 zł. W trybie egzekucji administracyjnej dochodzone są co do zasady należności publicznoprawne, w tym podatki. Nie ma uzasadnienia do różnicowania wysokości podatku możliwej do zapłaty przez dowolny podmiot (dowolną osobę), w zależności od tego, czy zostanie zapłacona na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, czy przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

9. Doprecyzowanie wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku

(art. 1 pkt 12 projektu, projektowany art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej)

Art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej określa zasadę zaokrąglenia m.in. odsetek za zwłokę. Zaokrąglenia dokonuje się w ten sposób, że końcówki kwot wynoszące mniej niż 50 groszy pomija się, a końcówki kwot wynoszące 50 i więcej groszy podwyższa się do pełnych złotych. Zgodnie z art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej, przepisu § 1 nie stosuje się do zaliczenia wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku.

Przepis § 3 został dodany do art. 63 Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[10)]. Wyłączenie stosowania zasady zaokrąglania w przypadkach określonych w art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej było spowodowane specyfiką częściowego dokonywania wpłat na poczet zaległości podatkowej oraz zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych. Znajduje to odzwierciedlenie w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3462 Sejmu VII kadencji). Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet zaległości podatkowej oraz odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje zaległość podatkowa do odsetek za zwłokę. Stanowi o tym art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stosuje się odpowiednio do zaliczania na poczet zaległości podatkowych nadpłaty i zwrotu podatku (art. 76a § 1 i art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej).

Proponuje się doprecyzowanie wyłączenia zawartego w **art. 63 § 3** Ordynacji podatkowej, aby nie budziło wątpliwości, że w przypadku zaliczania wpłaty, nadpłaty i zwrotu podatku, niepokrywających w całości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, przepisu § 1 nie stosuje się do części podatku i odsetek za zwłokę, pokrywanych z zaliczanej wpłaty,

[10)] Dz. U. poz. 1649, z późn. zm.

zaliczanej nadpłaty lub zaliczanego zwrotu podatku, zgodnie z art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej.

10. Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności

(art. 1 pkt 8 i 13 projektu, zmiana w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej oraz zmiana dostosowawcza w art. 59 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej)

W zmienianym **art. 67a § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej wprowadza się możliwość umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności, tj. zanim podatek ten przekształci się w zaległość podatkową. Ulga ta będzie dostępna na tych samych zasadach, co obowiązujące obecnie umorzenie zaległości podatkowej. Proponowana zmiana jest zasadna m.in. w zakresie podatków samorządowych oraz podatku od spadków i darowizn, w których zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku podatków, które mają roczny charakter (od nieruchomości, rolny, leśny), podatnik, któremu wymierzono podatek, nie może obecnie skutecznie wystąpić o zastosowanie ulgi w postaci umorzenia całości lub części podatku do momentu upływu terminu jego płatności. Musi bowiem czekać z wnioskiem o udzielenie ulgi do czasu powstania zaległości, a tym samym naraża się na negatywne konsekwencje, w tym odpowiedzialność karną skarbową. Sytuacja ta jest tym bardziej dotkliwa w przypadku podatków płatnych ratalnie, bowiem z upływem terminu płatności każdej raty powstaje odrębna zaległość podatkowa, o której umorzenie trzeba odrębnie występować. Problem ten zostanie wyeliminowany poprzez umożliwienie złożenia wniosku o zastosowanie umorzenia jeszcze przed powstaniem zaległości podatkowej. W przypadku wskazanych podatków samorządowych będzie to oznaczało w praktyce, że już od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik będzie mógł wnioskować o umorzenie wynikającego z niej podatku, nie czekając na nadejście terminu płatności poszczególnych rat. W przypadku podatku od spadków i darowizn natomiast będzie możliwe złożenie wniosku już po doręczeniu decyzji, nie oczekując na upływ 14 dniowego terminu płatności wynikającego z niej zobowiązania.

Instytucja ta będzie dotyczyć także innych podatków w sytuacji, gdy znana będzie wysokość podatku, a nie upłynie jeszcze termin jego płatności. Obejmie to m.in. podatek dochodowy, w tym od osób fizycznych, jeśli w zeznaniu rocznym wyniknie podatek do dopłaty. Podatnik będzie mógł w tym zakresie złożyć zeznanie i wniosek o umorzenie podatku, zanim upłynie termin jego płatności. Jeżeli zrobi to wystarczająco wcześnie, wniosek może być rozpatrzony jeszcze przed terminem płatności. Instytucja ta będzie miała zastosowanie także do podatku od

towarów i usług i podatku akcyzowego – wystarczy, aby podatnik złożył deklarację i wniosek możliwie szybko po zakończeniu okresu rozliczeniowego.

Rozwiązanie to nie będzie miało negatywnego wpływu na dochody budżetowe, bowiem nie zmienia warunków umorzenia, a jedynie moment, od którego można o to wnioskować.

Konsekwencją wprowadzonego rozwiązania jest zmiana **art. 59 § 1 pkt 8** Ordynacji podatkowej, który to przepis wskazuje, że zobowiązanie podatkowe wygasa w całości lub w części wskutek umorzenia podatku albo zaległości.

11. Ujednolicenie w ustawie terminologii związanej z wyrażeniem „zeznanie (deklaracja)"

(art. 1 pkt 14, pkt 15 lit. d, pkt 17 lit a tiret drugie projektu, projektowane art. 74 pkt 2, art. 75 § 4, art. 77 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej)

Zawarty w słowniczku wyrażeń ustawowych art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej stanowi, że ilekroć w ustawie jest mowa o deklaracjach rozumie się przez to również m. in. zeznania, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Z przepisu tego wynika wprost, że zeznanie mieści się w pojęciu deklaracji.

Ordynacja podatkowa w art. 75 § 4 posługuje się wyrażeniem „zeznanie (deklaracja)", w oderwaniu od definicji zawartej w art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej. Dlatego proponuje się to wyrażenie zastąpić wyrazem „deklaracja".

W art. 74 pkt 2 Ordynacji podatkowej wyrażenie „zeznanie (deklaracja), o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1", zostaje zastąpione wyrażeniem „zeznanie, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1". Wynika to z tego, że ten przepis odnosi się tylko do zeznania rocznego w podatku dochodowym, a nie do innych deklaracji.

Z kolei w art. 77 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej zaproponowano zastąpienie wyrażenia „zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2" – wyrażeniem „deklaracji, o której mowa w art. 73 § 2". Należy bowiem zauważyć, że art. 73 § 2 odnosi się zarówno do zeznania rocznego w podatku dochodowym, jak i innych deklaracji.

Są to wyłącznie zmiany porządkowe, a nie merytoryczne. Zeznanie, tak jak obecnie, nadal będzie objęte pojęciem deklaracji w rozumieniu art. 3 pkt 5 Ordynacji podatkowej.

12. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji

(art. 1 pkt 7, 15, pkt 17 lit. a tiret drugie, lit. b i c, pkt 18–22, pkt 42 lit. b, pkt 53 lit. b projektu, projektowane art. 52 § 1 pkt 2 lit. b, art. 75, art. 77, art. 78 § 3, art. 79 § 3 i 4, art. 80 § 3, art. 81 § 1a, 1b, 2a i 2b, art. 81b § 2a, art. 133 § 2d, art. 165 § 8a Ordynacji podatkowej)

Obecne przepisy Ordynacji podatkowej wymagają, aby wraz z korektą deklaracji, z której wynika nadpłata, podatnik złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty (art. 75 § 3). Jeżeli prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji ją stwierdzającej. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne (art. 75 § 4).

Jedynie w przypadku skorygowania deklaracji przed upływem terminu do jej złożenia, podatnik nie ma obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 75 § 2 Ordynacji podatkowej. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.

W prawomocnym wyroku WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 935/16 Sąd przyjął, że „ (…) *organy prawidłowo uznały złożoną przed 30 kwietnia 2015 r. korektę zeznania podatkowego (deklaracji PIT-37) za jego ponowne złożenie, w związku z czym brak było podstaw prawnych do wszczęcia przez organ odrębnego postępowania w przedmiocie stwierdzenia wykazanej przez Skarżącą nadpłaty*.". W tym samym kierunku wypowiedział się WSA w Warszawie w innym prawomocnym orzeczeniu (wyrok z dnia 11 maja 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 1345/16), gdzie wyraził następujące stanowisko: „*Złożona w terminie (tj.: do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym) korekta zeznania podatkowego po prostu zastępuje uprzednio złożone zeznanie podatkowe i stanowi wypełnienie ciążącego na podatniku obowiązku samodzielnego obliczenia podatku, na wypełnienie którego to obowiązku podatnik ma czas do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym. (...) Skoro nadpłata wynika wprost ze złożonej w ustawowym terminie – do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym – korekty zeznania rocznego nie prowadzi się postępowania podatkowego o stwierdzenie nadpłaty. Innymi słowy wykazując w skorygowanym zeznaniu rocznym nadpłatę i czyniąc to w ustawowym terminie do dokonania samoobliczenia podatku podatnik zachowuje pełnię praw i przywilejów związanych ze składaniem zeznania podatkowego. Skoro nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania rocznego złożonego w ustawowym terminie do dokonania samoobliczenia podatku, podatnik nie ma obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 O.p., a organ podatkowy nie prowadzi postępowania podatkowego o stwierdzenie nadpłaty*.".

Obowiązujące regulacje w zakresie wymogu złożenia – wraz ze skorygowaną deklaracją – wniosku o stwierdzenie nadpłaty, oceniane są przez podatników jako nazbyt sformalizowane. W momencie składania korekty deklaracji w postaci elektronicznej podatnik nie ma możliwości złożenia jednocześnie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Wniosek musi złożyć oddzielnie, najczęściej w postaci papierowej. Dodatkowo wniosek stanowiący podanie, a nie deklarację, nie może być podpisany przez osobę upoważnioną do składania deklaracji w imieniu podatnika (np. księgowego), lecz wymaga podpisania go osobiście albo przez ustanowionego pełnomocnika szczególnego lub ogólnego. Wzywanie podatnika do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w szczególności gdy złożona korekta nie budzi wątpliwości, jest problematyczne zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Czynności te nadmiernie wydłużają czas postępowania oraz tworzą dodatkowe koszty, często w sytuacjach gdy wysokość nadpłaty jest niższa niż koszty ponoszone przez podatnika i organ podatkowy.

W celu rozwiązania istniejących problemów, proponuje się zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie terminu jej złożenia (uchylenie **art. 75 § 3** Ordynacji podatkowej). W takim przypadku za datę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie przyjmowana data złożenia tej korekty (projektowany art. **165 § 8a** Ordynacji podatkowej). Należy zauważyć, że dotychczasowy wymóg składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji z wykazaną nadpłatą nie dotyczył sytuacji, gdy podatnik koryguje deklarację jeszcze przed upływem terminu przewidzianego na złożenie deklaracji, a kwestia zwrotu nadpłaty w tym przypadku regulowana była w art. **77 § 2** Ordynacji podatkowej. Tym samym konieczna jest zmiana doprecyzowująca w tym przepisie polegająca na wskazaniu, że dotyczy on nadpłaty wynikającej z deklaracji składanej do upływu terminu jej złożenia. Kwestia terminu zwrotu nadpłaty wynikającej z deklaracji składanej po upływie terminu jej złożenia jest regulowana w art. 77 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej.

Bez zmian pozostanie zasada, że w przypadku wątpliwości co do wysokości nadpłaty organ podatkowy będzie uprawniony do wezwania podatnika i dokonania jej weryfikacji oraz wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Ponadto zaproponowano dodanie regulacji wskazującej wprost na możliwość przedstawienia przez podmiot uprawniony do skorygowania deklaracji uzasadnienia przyczyn korekty (projektowany **art. 81 § 2a** Ordynacji podatkowej). Jest to ogólna zasada, od której przewidziano wyjątek – w przypadku, gdy nadpłata wynikająca z korekty deklaracji przekracza kwotę 10 000 zł, uzasadnienie będzie obowiązkowe. Zasadne jest, aby przy znaczącej wysokości nadpłat przedstawienie uzasadnienia przyczyn korekty

miało charakter obligatoryjny (projektowany **art. 81 § 2b** Ordynacji podatkowej). Powinno to zminimalizować liczbę przypadków, w których konieczne będzie wzywanie podatnika do wyjaśnienia wątpliwości związanych z korektą. Nie przewidziano następstw skorygowania deklaracji bez wskazania przyczyny, jednakże w takiej sytuacji organ podatkowy będzie obowiązany wezwać podatnika do złożenia uzasadnienia przyczyn korekty. Zwrot nadpłaty bez takiego uzasadnienia nie będzie możliwy. Natomiast w sytuacji, gdy podatnik nie przedstawi uzasadnienia przyczyn korekty i z tego powodu nadpłata nie zostanie przez organ zwrócona w terminie, zastosowanie znajdzie przepis art. 78 § 3 pkt 3 lit. a i pkt 3a lit. a Ordynacji podatkowej, gdyż do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się podatnik. Należy zauważyć również, że wskazana kwota 10 000 zł koresponduje z kwotą wskazaną w art. 274 Ordynacji podatkowej, kiedy to organ podatkowy może skorygować deklarację z urzędu.

Chcąc zachować uprawnienia spółek, które tworzyły byłą podatkową grupę kapitałową, oraz przedstawiciela byłej grupy VAT do występowania o stwierdzenie nadpłaty oraz dokonywania korekt deklaracji skutkujących nadpłatą, w zakresie zobowiązań byłej podatkowej grupy kapitałowej i byłej grupy VAT, **zmieniono art. 75 § 2a** oraz **dodano art. 81 § 1b**. Przepisy te wskazują, że wymienione podmioty są uprawnione do skorygowania deklaracji złożonej uprzednio przez spółkę wykazując nadpłatę, a gdy nadpłata nie wynika ze złożonej deklaracji do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Jednocześnie dodano **art. 133 § 2d**, który wskazuje te same podmioty jako strony w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty wynikającej ze złożenia korekty rozliczeń odpowiedniej grupy za okres jej funkcjonowania.

Do wprowadzonych zmian dostosowano brzmienie **art. 52 § 1 pkt 2 lit. b, art. 77 § 1 i 2a**, **art. 78 § 3**, **art. 79 § 3 i 4**, **art. 80 § 3** i **art. 81b § 2a** Ordynacji podatkowej. Proponowane zmiany w **art. 81 § 1a** i **art. 133** Ordynacji podatkowej są konsekwencją zmiany w **art. 75 w § 2** i **§ 2a** oraz uchylenia w **art. 75 § 3a**.

13. Uzupełnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku, terminów zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania

(art. 1 pkt 16, pkt 17 lit. a tiret pierwsze i pkt 18 projektu, projektowane art. 76b § 1–1d, art. 77 § 1 pkt 3 oraz art. 78 § 3 pkt 1, pkt 3 lit. b, pkt 3a lit. b i pkt 7 lit. b Ordynacji podatkowej)

Przepis art. 76b § 1 zdanie drugie Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu, jako datę zaliczenia zwrotu wskazuje datę złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub datę złożenia korekty takiej deklaracji. Nie uregulowano w tym przepisie daty zaliczenia zwrotu w

sytuacji, gdy został on określony decyzją (a nie był wcześniej wykazany w deklaracji). W praktyce organów podatkowych przyjęło się, że w takiej sytuacji zaliczenie zwrotu jest dokonywane z datą wydania decyzji jako aktu administracyjnego, w którym określono zwrot podatku. Z tego względu zasadne jest doprecyzowanie przepisu **art. 76b § 1 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej, poprzez wskazanie jako daty zaliczenia zwrotu, także daty wydania decyzji określającej wysokość zwrotu.

Z systemowego punktu widzenia, tak jak w przypadku instytucji nadpłaty, przepisy Ordynacji podatkowej powinny zawierać kompletne normy ogólne dotyczące terminu zwrotu podatku przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, a także oprocentowania tego zwrotu. Ma to odzwierciedlenie w projektowanym **art. 76b § 1a–1d** Ordynacji podatkowej. Proponowane regulacje będą miały zastosowanie do zwrotu podatków i opłat, do których stosuje się przepisy tej ustawy wprost lub odpowiednio. Zasadnym jest zawarcie stosownych przepisów w ustawie materialnej tylko wtedy, gdy istotne jest specyficzne uregulowanie zasad zwrotu określonej daniny. Takie podejście będzie korzystne z punktu widzenia przejrzystości systemu podatkowego i prawnego oraz z punktu widzenia ochrony interesu podatnika.

Obecnie przepis art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej rozszerza na przypadki zwrotu podatku stosowanie odpowiednio tylko niektórych przepisów dotyczących nadpłaty. Zakresem tego odesłania nie są objęte przepisy art. 77 i art. 78 tej ustawy określające terminy zwrotu nadpłat oraz prawo do oprocentowania nadpłaty. Przepisy te w sposób niewystarczający zabezpieczają zatem interesy podatników w zakresie terminu zwrotu podatków i opłat w tych przypadkach, w których ustawy regulujące te daniny nie regulują tych kwestii. Tak jest m.in. w przypadku zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych oraz zwrotu opłaty skarbowej. Przepisy ustaw regulujących te daniny określają jedynie materialne przesłanki uzasadniające zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych/opłaty skarbowej, nie precyzując terminu, w jakim organ podatkowy powinien dokonać tego zwrotu, i nie wskazując na możliwość jego oprocentowania.

Z powyższych względów zasadne jest uregulowanie w Ordynacji podatkowej terminu do dokonania zwrotu podatku, a także przypadków, w których będzie przysługiwało oprocentowanie tego zwrotu. O ile bowiem uregulowane jest w Ordynacji podatkowej zagadnienie momentu zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych, to przepisy te nie dają ochrony w postaci wypłaty oprocentowania przy zwrocie podatku bezpośrednio podatnikowi.

Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji –

jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji. Obecnie przepis ten nie przewiduje sytuacji, gdy sąd administracyjny wyda wyrok uchylający zarówno decyzję organu drugiej, jak i pierwszej instancji (nie ma wtedy konieczności wydawania kolejnej decyzji organu drugiej instancji o uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji). Proponuje się uwzględnić tę sytuację w treści **art. 77 § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej, wraz ze zmianą dostosowawczą w **art. 78 § 3 pkt 1**.

W art. 78 Ordynacji podatkowej proponuje się uregulować sposób naliczania oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która następnie została zmieniona lub której wygaśnięcie stwierdzono albo która została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego. W takim przypadku oprocentowanie nadpłaty będzie naliczane od dnia jej powstania (proponowane przepisy **art. 78 § 3 pkt 3 lit. b, pkt 3a lit. b i pkt 7 lit. b** Ordynacji podatkowej). Proponowana zmiana ma na celu rozwiązanie problemu luki prawnej, zidentyfikowanej w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych. Zdaniem judykatury, w celu urzeczywistnienia tzw. zasady nieszkodzenia wyrażonej w art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej, lukę tę należy uznać za możliwą do usunięcia *per analogiam legis*.

Ogólne uzasadnienie w zakresie projektowanych zmian przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej (MDR)

Instytucja raportowania schematów podatkowych do krajowego porządku prawnego weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r. na mocy ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[11)] (dalej: „ustawa wprowadzająca"), która dodała w ustawie – Ordynacja podatkowa w dziale III rozdział 11a – Informacje o schematach podatkowych, obejmujący swym zakresem art. 86a–art. 86o.

Ustawa ta implementowała do polskiego porządku prawnego dyrektywę DAC6 w szerszym zakresie niż tym przewidzianym samą dyrektywą, np. rozdzielając instytucję pośrednika poprzez wprowadzenie w jego miejsce osobnych instytucji promotora i wspomagającego, nakładając obowiązki raportowania także uzgodnień krajowych.

Założeniem regulacji MDR było stworzenie narzędzia do ochrony dochodów budżetu państwa z tytułu podatków, dającego szybki dostęp do istotnych informacji dotyczących podejmowanych przez podatników działań w obszarze potencjalnie agresywnego planowania

11) Dz. U. z 2018 r. poz. 2193.

podatkowego i podjęcia stosownych działań w celu eliminacji tego zjawiska poprzez zmiany legislacyjne, a także stworzenia odpowiedniego narzędzia podmiotom obowiązanym do stosowania przepisów MDR do sprawnego wywiązania się z obowiązków sprawozdawczych w zakresie tych regulacji.

Po ponad sześcioletnim okresie obowiązywania przepisów o schematach podatkowych (MDR) w sposób wyraźny zarysowały się obszary, które funkcjonują zgodnie z założeniami ustawodawcy przyjętymi w ustawie wprowadzającej, a także obszary zawierające normy prawne, które stwarzają trudności praktyczne i wymagają modyfikacji. W celu usprawnienia narzędzi, które umożliwią bardziej efektywne wykonywanie obowiązków nałożonych przepisami MDR, zarówno po stronie podmiotów przekazujących informacje o schematach podatkowych, jak też administracji skarbowej, w niniejszym projekcie zbliżono obecne regulacje do brzmienia dyrektywy DAC6. Zaproponowane rozwiązania mają na celu również maksymalne odciążenie podmiotów zobowiązanych do raportowania przez likwidację raportowania schematów podatkowych typu krajowego (schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne), usunięcie obowiązku posiadania procedury MDR oraz wprowadzenie zmian w zakresie uprawnień i obowiązków Szefa KAS oraz podmiotów przekazujących informacje o schematach podatkowych.

Ponadto, w związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą w dyrektywie DAC6 dokonaną dyrektywą DAC8, w odniesieniu do art. 8ab ust. 5, którym doprecyzowano, że „*Każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu zapewnienia pośrednikom prawa do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek zgłoszenia stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. W takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania każdego z pośredników, który otrzymał zwolnienie, do bezzwłocznego powiadomienia swojego klienta, jeżeli ten klient jest pośrednikiem, lub, w przypadku braku takiego pośrednika, jeżeli ten klient jest właściwym podatnikiem, o ciążących na kliencie obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6”* niezbędna jest nowelizacja w tym zakresie.

Wskazać należy, że w ramach regulacji MDR i kwestii tajemnicy zawodowej jest również istotny wyrok TSUE w sprawie C-623/22, Belgian Association of Tax Lawyers i in.[12)], który dopełnia wyrok TSUE w sprawie C-694/20 – wskazując, które zawody są uprawnione do

[12)] Wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2024 r. w sprawie C-623/22, Belgian Association of Tax Lawyers i in., EU:C:2024:639, zwany dalej: „wyrok TSUE w sprawie C-623/22”.

zwolnienia z obowiązku raportowania podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (schematów podatkowych) z uwagi na tajemnicę zawodową.

14. Wskazanie zakresu przedmiotowego rozdziału „Informacje o schematach podatkowych"

(art. 1 pkt 23 projektu, zmiana w art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej)

Celem przepisu jest jednoznaczne określenie zakresu przedmiotowego rozdziału poprzez wskazanie, że znajduje on zastosowanie do uzgodnień dotyczących wszelkich podatków w rozumieniu prawa, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego. Wyłączenie tych danin jest uzasadnione ich szczególnym charakterem oraz odrębnymi regulacjami harmonizującymi je na poziomie prawa Unii Europejskiej.

Wprowadzenie przepisu porządkuje systematykę ustawy i zapobiega wątpliwościom co do stosowania regulacji do podatków objętych harmonizacją unijną. Jednocześnie zapewnia spójność z pozostałymi przepisami prawa podatkowego tj. w szczególności z dyrektywą DAC6. Przepis ten pełni funkcję doprecyzowującą, ułatwiając stosowanie regulacji działu III rozdziału 11a ustawy – Ordynacja podatkowa oraz zwiększając jej przejrzystość.

Należy wskazać, że rozdział będzie miał zastosowanie do wszystkich podatków w rozumieniu art. 3 pkt 3 oraz art. 6 Ordynacji podatkowej – tym samym m.in. zaliczek na podatki, czy rat podatku. Na uzasadnienie takiego rozgraniczenia należy przede wszystkim odwołać się do „korzyści podatkowej". Jedną z korzyści zgodnie przepisami dot. MDR jest korzyść określona w art. 3 pkt 18 lit. d Ordynacji podatkowej – tj. niepobranie podatku przez płatnika. Tym samym nie można się ograniczać z zakresu podatków jedynie do definicji określonej w art. 6 Ordynacji podatkowej. Zawężenie zakresu „podatków", w określeniu do których należy stosować przepisy MDR powodowałoby, że samo niepobranie podatku przez płatnika byłoby korzyścią podatkową, a niepobranie przez płatnika zaliczki na podatek już nie – co powodowałoby istotny wyłom w systemie MDR – który nie ma racjonalnego uzasadnienia.

15. Uszeregowanie definicji legalnych, usunięcie raportowania tzw. krajowych schematów podatkowych (schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne) i usunięcie innych szczególnych cech rozpoznawczych

(art. 1 pkt 23 projektu, zmiana w art. 86a § 2 Ordynacji podatkowej)

Nowelizacja zakłada doprecyzowanie definicji i ich uszeregowanie – rozpoczynając od definicji pojęć najbardziej ogólnych z punktu widzenia materii raportowania schematów

podatkowych (czyli począwszy od zdefiniowania pojęcia „uzgodnienia”), a kończąc na pojęciach szczególnych i technicznych. Dotychczasowe uszeregowanie definicji znajdujące się w tym przepisie nie jest uszeregowaniem tematycznym (od pojęć ogólnych do pojęć szczególnych), co znacznie utrudnia proces wykładni i prawidłowego stosowania przepisów przez zobowiązane podmioty. Uszeregowanie definicji zaproponowane w projektowanym przepisie jest również kompatybilne z uszeregowaniem zastosowanym w dyrektywie DAC6.

15.1. Zmiana brzmienia definicji legalnej uzgodnienia (art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej) **i schematu podatkowego** (art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej), **dostosowująca do brzmienia Dyrektywy**

Podstawową zmianą jest zmiana definicji „schematu podatkowego” w związku z usunięciem raportowania tzw. schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne (schematów podatkowych typu krajowego).

Dyrektywa, celem zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, nałożyła obowiązek zgłaszania transgranicznych uzgodnień (schematów podatkowych transgranicznych) z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego z uwagi na fakt, że państwom członkowskim coraz trudniej jest chronić swoje krajowe systemy podatkowe przed ich osłabieniem. Wynika to z faktu, że strategie planowania podatkowego stają się coraz bardziej złożone i często wykorzystują rosnącą mobilność kapitału oraz osób w ramach jednolitego rynku. Takie struktury zazwyczaj obejmują kilka jurysdykcji, co umożliwia przenoszenie dochodów do krajów o bardziej korzystnym opodatkowaniu lub zmniejszenie ogólnego obciążenia podatkowego. W efekcie państwa członkowskie często notują spadki dochodów z podatków, co utrudnia prowadzenie polityki fiskalnej wspierającej wzrost gospodarczy. Z tego względu kluczowe jest, aby administracje podatkowe państw członkowskich miały dostęp do pełnych i istotnych informacji na temat uzgodnień transgranicznych.

W odniesieniu do zgłaszania krajowych schematów podatkowych – w motywie dziesiątym dyrektywy – ustawodawca unijny umożliwił państwom członkowskim przedsięwzięcie dodatkowych krajowych środków sprawozdawczych o podobnym charakterze. Na etapie implementacji przedmiotowej dyrektywy – ustawodawca krajowy skorzystał z tego uprawnienia i wprowadził obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych.

Przepisy o raportowaniu krajowych schematów podatkowych nie przyniosły zamierzonych przez ustawodawcę rezultatów i budzą duże kontrowersje u podatników. Zgodnie z ustawą

wprowadzającą – informacje przekazywane przez podatników w ramach raportowania krajowego miały:

- pełnić m.in. funkcję uszczelniającą system podatkowy – tj. dostarczając organom podatkowym szybkich informacji, które miały skutkować podjęciem inicjatywy ustawodawczej,
- zapewniać szybki dostęp administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach schematów podatkowych,
- zniechęcać podatników i ich doradców do korzystania ze schematów podatkowych.

Praktyczne wykorzystanie tych danych po sześciu latach obowiązywania jest znikome – informacje o krajowych schematach podatkowych bezpośrednio nie przyczyniły się do podjęcia inicjatyw legislacyjnych (podatnicy w głównej mierze raportują typowe krajowe transakcje, które na podstawie przepisów są dozwolone), a wykorzystywanie przekazywanych danych do typowania do kontroli i same kontrole podatkowe odbywają się w głównej mierze w ramach schematów podatkowych transgranicznych[13)].

Tym samym, mając na uwadze konstytucyjną zasadę proporcjonalności[14)], należy uznać, że utrzymywanie tej instytucji nie jest zasadne. Zgodnie z tą zasadą istnieją trzy powiązane między sobą obowiązki prawodawcy:

1) przyjmowanie danej regulacji tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest związana,
2) kształtowanie danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych celów (skutków),
3) zachowanie proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami bądź niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli.

Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Oznacza to, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów,

---

13) Takie same nikłe wykorzystanie danych zostało wskazane przez Europejski Trybunał Obrachunkowy (dalej: ETO) w raporcie specjalnym nr 27/2024 opublikowanym w dniu 28 listopada 2024 r. w odniesieniu do 5 wybranych państw członkowskich. Głównym zarzutem ETO był brak wykorzystywania danych przez państwa członkowskie. Z łącznie ponad 53 000 zgłoszeń MDR transgranicznych do końca 2023 r., jedynie 16% tych danych zostało rzeczywiście wykorzystane przez administracje podatkowe. W pozostałych przypadkach dane albo były nieprzydatne, albo nie podjęto żadnych kroków, by je przeanalizować.

14) W ramach uzasadnienia projektu ustawy wprowadzającej opisana na str. 101 i nast.

wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu[15)].

Pozyskane efekty wykorzystania tych danych nie pozwalają na uznanie, że przepisy są proporcjonalne – tym samym powinny być uchylone jako wprowadzenie zbyt uciążliwych obciążeń podatników (zarówno administracyjnych, jak i naruszających prawo do prywatności i prawo do tajemnicy komunikowania się) – obciążeń nieproporcjonalnych do uzyskiwanych efektów.

Usunięcie przepisów wprowadzających obowiązki raportowania krajowych schematów podatkowych pozwoli przedsiębiorstwom w istotnym zakresie zmniejszyć obciążenia i koszty ekonomiczne wynikające z konieczności: analizy przepisów, identyfikacji i bieżącego monitorowania w organizacji transakcji lub osób posiadających wiedzę na temat zdarzeń gospodarczych, które potencjalnie spełniałyby definicje krajowego schematu podatkowego, a także czasu związanego z terminowym procedowaniem formularzy przewidzianych w przepisach odnoszących się do krajowych schematów podatkowych.

Nadmierne, nieproporcjonalne (czasochłonne i kosztowne) obciążenia sprawozdawcze po stronie podmiotów mają również bezpośrednie przełożenie na wysoki poziom zaangażowania personelu po stronie administracji podatkowej.

W dalszej części, w ramach nowelizacji dokonano modyfikacji części definicji tak, aby maksymalnie dostosować siatkę pojęciową do zapisów w dyrektywie. Należy wskazać, że w kontekście dotyczącym obowiązków raportowania dyrektywa posługuje się jedną siatką pojęciową, którą podstawą jest właśnie pojęcie „uzgodnienia". Kategoria pojęcia uzgodnienia rozbita jest w Dyrektywie na kilka pojęć takich jak: uzgodnienie transgraniczne (art. 3 pkt 18 dyrektywy) czy następnie „podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne" (art. 3 pkt 19 dyrektywy). Projekt zakłada przyjęcie posługiwania się również w Polsce jedną siatką pojęciową odnośnie do uzgodnień, jednak z zachowaniem utrwalonego już sformułowania „schemat podatkowy".

W związku z tym proponuje się posługiwanie następującymi pojęciami:

a) „**uzgodnienie**" jako planowane lub **dokonane** czynności lub zespół powiązanych ze sobą czynności, **w tym podzielonych na etapy lub części**, których co najmniej jedna strona jest podatnikiem lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie

[15)] Wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 października 2011 r., SK 2/10, 12 stycznia 2012 r., Kp 10/09 i 15 maja 2012 r., P 11/10.

obowiązku podatkowego lub na wysokość zobowiązania podatkowego; **uzgodnienie oznacza również szereg uzgodnień**.

Ustawodawca w tym zakresie doprecyzowuje, że uzgodnienie może składać się również z szeregu uzgodnień oraz obejmować więcej niż jeden etap lub część – czego nie zawierała dotychczasowa definicja uzgodnienia.

b) „**schemat podatkowy**" (obecnie „schemat podatkowy transgraniczny") – tj. podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne, posiadające ogólną lub szczególną cechę rozpoznawczą które dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej albo państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z poniższych warunków:
   - nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
   - co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
   - co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,
   - co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa,
   - uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy o wymianie informacji podatkowych, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu[16)]

   – analogicznie do brzmienia Dyrektywy (art. 3 pkt 18 i 19 Dyrektywy).

Zgodnie z dyrektywą „uzgodnienie" jako porozumienie lub czynność prawna jest uzgodnieniem niezależnie od tego, jakie cechy to uzgodnienie posiada lub ich nie posiada. Natomiast to, czy dane uzgodnienie posiada cechy wskazane w dyrektywie (tj. cechy rozpoznawcze z załącznika IV do dyrektywy) ma wpływ na fakt, czy uzgodnienie to jest „podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniem" („schematem podatkowym") czy też nie (art. 3 pkt 19 dyrektywy). Projekt wprowadza zatem analogiczne rozumienie pojęć występujących w

16) Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2025 r. poz. 644, z późn. zm.).

polskiej nomenklaturze, tj. pojęcia „uzgodnienia" i „schematu podatkowego". Takie rozróżnienie jest dokonane w celu podkreślenia, że nie każde uzgodnienie, nawet takie, które ma wpływ na rozliczenie podatkowe, podlega zgłoszeniu, a jedynie takie, które będąc uzgodnieniem posiada określoną w ustawie cechę rozpoznawczą, która aktywuje obowiązek jego zgłoszenia. Występujące w dotychczasowych przepisach rozbicie na uzgodnienie i schemat podatkowy powodowało mylne kategoryzowanie schematów podatkowych jako działań będących unikaniem opodatkowania lub budzących takie podejrzenie. Schematy podatkowe są to podlegające zgłoszeniu uzgodnienia transgraniczne, które posiadają cechę rozpoznawczą, a więc cechę świadczącą o potencjalnym ryzyku unikania opodatkowania i z tego względu wymagającą obserwacji przez organy wspólnotowe i krajowe w celu eliminacji luk prawnych oraz ewentualnego wprowadzenia zmian legislacyjnych, a także analizy i kontroli takich działań. Pojęcie „**potencjalnego** ryzyka unikania opodatkowania", istotne w ramach regulacji MDR, nie może natomiast być mylone z pojęciem „unikania opodatkowania" ani nawet „podejrzeniem unikania opodatkowania". Proponowane zmiany mają na celu umożliwienie poprawnego rozumienia znaczenia:

- pojęcia „uzgodnienie" jako czynności lub zespołu czynności mających wpływ na powstanie lub wysokość zobowiązania podatkowego oraz
- pojęcia „schematu podatkowego" jako podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniu transgranicznym ze względu na spełnienie określonych ustawowych kryteriów. Takie rozróżnienie będzie analogicznym pojęciem do występującego w dyrektywie pojęcia „podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia", które jest uzgodnieniem posiadającym cechę rozpoznawczą świadczącą o potencjalnym ryzyku unikania opodatkowania.

W tym celu dodano również definicję legalną „cechy rozpoznawczej" jako **typowej właściwości lub typowego elementu uzgodnienia, który wskazuje na potencjalne ryzyko wystąpienia unikania opodatkowania, wymienione w art. 86a § 2 pkt 4, 7 Ordynacji podatkowej, zgodnie z brzmieniem dyrektywy w tym zakresie** (**projektowany art. 86a § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej będący odpowiednikiem art. 3 pkt 20 dyrektywy).

Powyżej opisana zmiana definicji „schematu podatkowego transgranicznego" i zastąpienie go sformułowaniem „schemat podatkowy" była konieczna również w związku z nieścisłościami występującymi w dotychczasowych przepisach dotyczących „kryterium transgranicznego" – w szczególności obserwowane w praktyce.

Dotychczasowa konstrukcja sprawiała, że niektórzy podatnicy dochodzili do mylnego przekonania, że aby taki schemat podatkowy transgraniczny wystąpił – skutek

podatkowy, czy wywieranie wpływu podatkowego danego uzgodnienia powinno rozciągać się w kilku krajach członkowskich – co nie było poprawne. Problemy z interpretacją wynikały z tego, że w dotychczasowym przepisie dotyczącym schematu podatkowego transgranicznego (dotychczasowy art. 86a § 1 pkt 12 Ordynacji podatkowej) zamiast wyrazu „jeżeli", jak ma to miejsce w art. 3 pkt 18 dyrektywy), posłużono się wyrazem „oraz", umożliwiając tym samym różne rozumienie pojęcia schematu transgranicznego[17)]. Tym samym zamiast jednego warunku, jaki został przewidziany w dyrektywie („uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego"), można było mylnie dochodzić do przekonania, że należało spełnić dwa warunki („uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego" **oraz** jeden z warunków z wyliczenia w tym przepisie.).

W efekcie proponuje się modyfikację brzmienia definicji **„schematu podatkowego"** (zastępujące obecne pojęcie „schemat podatkowy transgraniczny"), które nie powinno już budzić wątpliwości. Taka konstrukcja potwierdza, że warunek „uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego" jest spełniony, jeżeli spełniony jest co najmniej jeden z warunków z wyliczenia z projektowanego art. 86a § 2 pkt 2 lit. a–e. Tym samym wystarczy, że skutek podatkowy czy wywieranie wpływu podatkowego rozciąga się na jedno państwo członkowskie uczestniczące w danym uzgodnieniu, aby uznać, iż mamy do czynienia ze schematem podatkowym. Innymi słowy – nie jest wymagane, aby skutek podatkowy wystąpił we wszystkich państwach (wszystkich jurysdykcjach), których dotyczy dane uzgodnienie.

---

17) Art. 86a § 3 Kryterium transgraniczne uważa się za spełnione, jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego **oraz** spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:
1) nie wszyscy uczestnicy uzgodnienia mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium tego samego państwa,
2) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium więcej niż jednego państwa,
3) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium danego państwa za pośrednictwem zagranicznego zakładu w tym państwie, a uzgodnienie stanowi część albo całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu,
4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania ani siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiadając zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa,
5) uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, lub na wskazanie beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (…)

15.2. Zmiana w zakresie ogólnych cech rozpoznawczych oraz w zakresie szczególnych cech rozpoznawczych i usunięcie innych szczególnych cech rozpoznawczych

(art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 4, 7 Ordynacji podatkowej)

Wprowadza się zmianę i doprecyzowanie również w ramach cech rozpoznawczych. Cechy rozpoznawcze zostały wskazane w załączniku IV dyrektywy. Dyrektywa dzieli cechy rozpoznawcze na dwie główne kategorie – ogólne cechy rozpoznawcze oraz szczególne cechy rozpoznawcze. Dalej cechy rozpoznawcze w ramach Dyrektywy dzielą się na:

- ogólne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści,
- szczególne cechy rozpoznawcze wiążące się z kryterium głównej korzyści,
- szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z transakcjami transgranicznymi (w ramach, której część cech – tj. kategorii C pkt 1 lit. b) ppkt (i), lit. c) i d) – można uwzględnić jedynie, jeżeli spełnione jest kryterium głównej korzyści),
- szczególne cechy rozpoznawcze powiązane z automatyczną wymianą informacji i własnością rzeczywistą (dla których nie bada się kryterium głównej korzyści).

Przede wszystkim w ramach nowelizacji zdecydowano się utrzymać przyjętą pierwotnie w 2019 r. w ramach systemu raportowania MDR klasyfikację cech rozpoznawczych w Polsce – tj. podział na;

- takie cechy, w ramach których należy zawsze spełnić kryterium głównej korzyści (ogólne cechy rozpoznawcze) i
- takie cechy, w ramach których to kryterium nie jest brane pod uwagę (szczególne cechy rozpoznawcze).

Tym samym, **nadal** wszystkie szczególne cechy rozpoznawcze, które na podstawie dyrektywy wymagają dodatkowo spełnienia kryterium głównej korzyści są ujęte w ramach krajowych regulacji w ogólnych cechach rozpoznawczych. Taki podział, który funkcjonuje od 2019 r., sprawdził się w praktyce i nie powoduje problemów praktycznych w raportowaniu – tym samym brak jest potrzeby jego modyfikacji.

Pozostałe zmiany w ramach cech rozpoznawczych:

Projektodawca wprowadza zawarcie w definicji ogólnej cechy rozpoznawczej kryterium głównej korzyści. Dotychczas, prócz spełnienia ogólnej cechy rozpoznawczej do rozpoznania schematu, należało spełnić również kryterium głównej korzyści. Nowe przepisy wprowadzają

doprecyzowane, że pod pojęciem ogólnej cechy rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że **wraz ze spełnieniem kryterium głównej korzyści** spełniony jest co najmniej jeden z warunków wskazanych w **art. 86a § 2 pkt 4**:

Dodatkowo w ramach ogólnych cech rozpoznawczych dochodzi do następujących zmian:

a) doprecyzowanie (projektowany **art. 86a § 2 pkt 4 lit. a** Ordynacji podatkowej) przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych, których **uczestnicy uzgodnienia**, obok korzystających, obowiązani są do zachowania poufności o sposobie uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia wobec organów podatkowych (zgodnie z brzmieniem załącznika IV A.1. dyrektywy), tj. w miejsce wskazywanego wcześniej obowiązku zachowania poufności przez „promotora" lub „korzystającego" wprowadzono obowiązek zachowania poufności przez promotora lub **innego uczestnika uzgodnienia**;

b) zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 6 lit. h Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 4 lit. h** Ordynacji podatkowej) w brzmieniach tożsamych z brzmieniem załącznika IV część B.1. dyrektywy. Dodatkowo przedmiotowa cecha wskazana w Dyrektywie w sekcji C, pkt 1 lit. b (I) dotyczy stawki zerowej lub bliskiej zeru, z tego względu obecna wartość „5%" zostanie zmieniona na „1%", która oddaje wartość bliską zeru;

c) usunięcie z dotychczasowych cech **art. 86a § 1 pkt 6 lit. i**, **j** oraz **k** Ordynacji podatkowej – których w Dyrektywie nie przewidziano.

W ramach szczególnych cech rozpoznawczych dochodzi do następujących zmian:

a) zmiana aktualnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. a Ordynacji podatkowej, (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. a** oraz **b** zgodnie z brzmieniem dyrektywy załącznika IV część C.1.) – rozbicie dotychczasowego punktu dotyczących płatności transgranicznych na dwa osobne punkty celem wyeliminowania wątpliwości podatników co do relacji pomiędzy nimi.;

b) zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. c Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. d** Ordynacji podatkowej) przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych w sytuacji, gdy dany podmiot korzysta w ramach dochodu lub majątku **z ulg lub zwolnień** mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie, (dodanie „ulg" lub „zwolnień") zgodnie z brzmieniem załącznika IV C.1. dyrektywy;

c) zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. d Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. e** Ordynacji podatkowej) zgodnie z brzmieniem załącznika IV C.4. dyrektywy;

d) zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. e Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. f** Ordynacji podatkowej) przez dostosowanie do brzmienia dyrektywy – dodanie wyliczenia – zgodnie z wyliczeniem załącznika IV D.1. dyrektywy;

e) dostosowanie brzmienia obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. f Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. g** Ordynacji podatkowej) do brzmienia dyrektywy w celu doregulowania tej kwestii, ponieważ cecha, o której mowa w tym przepisie, wystąpi wyłącznie wtedy, kiedy wszystkie kryteria zostaną spełnione łącznie – dodanie słów „oraz" (zgodnie z wyliczeniem załącznika IV D.2. dyrektywy);

f) doprecyzowanie, że przeniesienie praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. i** Ordynacji podatkowej) następuje pomiędzy podmiotami powiązanymi;

g) dostosowanie brzmienia obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit. i Ordynacji podatkowej, tj. cechy rozpoznawczej dotyczącej przeniesienia funkcji, ryzyka lub aktywów pomiędzy podmiotami powiązanymi, które ma wpływ na EBIT jest przeniesieniem „transgranicznym" (projektowany **art. 86a § 2 pkt 7 lit. j** Ordynacji podatkowej) zgodnie z załącznikiem IV E.3. dyrektywy.

Powyższe zmiany wynikają z potrzeby dokonania pełnego dostosowania przepisów do brzmienia dyrektywy w zakresie załącznika IV – Cechy rozpoznawcze.

W ramach innych szczególnych cech rozpoznawczych, które nie występują w Dyrektywie, w związku z odstąpieniem od obowiązku raportowania schematów podatkowych typu krajowego – cechy zostają usunięte.

15.3. Dostosowanie definicji „kryterium głównej korzyści" zgodnego z założeniami Dyrektywy

(art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej)

Dyrektywa w drugim akapicie, I części, załącznika IV wprowadza definicję „kryterium głównej korzyści" i reguluje, że *„kryterium głównej korzyści" jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść*

podatkowa. Z kolei dotychczasowe przepisy Ordynacji podatkowej dodają zastrzeżenie, że aby „kryterium głównej korzyści" zostało spełnione, powinna występować alternatywna droga postępowania niedająca tej korzyści.

Proponuje się zastąpienie dotychczasowej skomplikowanej i niejasnej definicji nową – dostosowaną do treści dyrektywy: „kryterium głównej korzyści", *oznacza spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot spodziewa się lub można racjonalnie oczekiwać, że powinien spodziewać się osiągnąć dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa*. Projektowana definicja uwzględnia więc sytuację, w której podmiot nawet nie posiadając drogi alternatywnej, chce głównie osiągnąć efekt w postaci korzyści podatkowej lub można racjonalnie oczekiwać, że taki efekt głównie chciał uzyskać, podejmując określony rodzaj działania i z tego względu takie działania podjął. Jednocześnie taka definicja objęłaby też sytuacje, kiedy zakładany efekt (nawet niebędący korzyścią podatkową) jest możliwy do osiągnięcia poprzez kilka sposobów działania (czynności), a podmiot decyduje się na jeden z tych sposobów, kierując się głównie tym, że wybrana czynność wiąże się z uzyskaniem korzyści podatkowej, a więc podejmuje daną konkretną czynność głównie z powodu korzyści podatkowej.

Dodatkowo należy wskazać, że w ramach implementacji w innych krajach członkowskich – nie wprowadzono „alternatywnej drogi postępowania", tym samym celem dostosowania tego kryterium do treści Dyrektywy – należy zmienić tą definicję.

15.4. Dodanie definicji legalnej „uczestnika uzgodnienia"

(art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 14 Ordynacji podatkowej)

W ramach nowelizacji zdecydowano dodać definicję „uczestnika uzgodnienia" przez co rozumieć się będzie osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, biorącą udział w schemacie podatkowym lub w czynności, transakcji lub działaniu będącym elementem schematu podatkowego, w tym promotora lub korzystającego. W dotychczasowym brzmieniu przepisów brak jest definicji „uczestnika uzgodnienia", ale samo sformułowanie pojawia się jednak w obecnym art. 86a § 3 Ordynacji podatkowej w miejscu poświęconym definicji kryterium transgranicznego. Sprawiało to problemy w praktycznym rozumieniu przepisów i kwalifikacji podmiotu na gruncie MDR. Dodanie definicji legalnej „uczestnika uzgodnienia" spowoduje uniknięcie sytuacji, w której w treści aktu prawnego ustawodawca posługuje się pewnym pojęciem legalnym bez jego uprzedniego wprowadzenia do definicji legalnych.

Pomimo, że w samej Dyrektywie brak jest definicji uczestnika uzgodnienia – to jednak należy wskazać, że do uczestnika uzgodnienia powinni być zaliczani przede wszystkim korzystający, ale również promotorzy. Do takiego wniosku należy dojść po analizie Załącznika Dyrektywy, które określa cechy rozpoznawcze:

- Cecha II. A.1. Uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub **uczestnik uzgodnienia** zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie zobowiązującej go do nieujawniania **wobec innych pośredników** lub organów podatkowych, w jaki sposób dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową.
- Cecha II. B.1. Uzgodnienie, w ramach którego **jego uczestnik** podejmuje rozmyślne działania obejmujące nabycie przedsiębiorstwa przynoszącego straty, zaprzestanie głównej działalności takiego przedsiębiorstwa i wykorzystywanie jego strat w celu zmniejszenia swoich zobowiązań podatkowych, w tym poprzez przeniesienie tych strat do innej jurysdykcji lub przyspieszenie wykorzystania tych strat.

15.5. Zmiana definicji udostępnienia

(art. 1 pkt 23 projektu, art. 86a § 2 pkt 16 Ordynacji podatkowej)

Zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia obecnej definicji legalnej „udostępnienia". W ramach definicji dokonano zmiany udostępnienia „uzgodnienia" (występującego dotychczas), na udostępnienie „schematu podatkowego" (czyli uzgodnienia zweryfikowanego jako posiadającego określone w ustawie cechy rozpoznawcze). Chociaż w dyrektywie nie zdefiniowano pojęcia: „udostępniania" było ono wprowadzone przez ustawodawcę w ramach pierwotnego wdrażania przepisów o MDR. Jednak w ramach dotychczasowej definicji wskazywano, że są to:

a) oferowanie **uzgodnienia** korzystającemu, zawarcie umowy, której przedmiotem jest przekazanie informacji o **uzgodnieniu**, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu przekazania informacji o **uzgodnieniu**, lub

b) przekazywanie korzystającemu w jakiejkolwiek formie, w tym drogą elektroniczną, telefoniczną lub osobiście, informacji o **uzgodnieniu**, w szczególności poprzez przedstawianie jego założeń.

Proponuje się zmianę sformułowania „uzgodnienia" na „schemat podatkowy". Dotychczasowa definicja nie była w pełni zgodna z celami Dyrektywy. Dyrektywa w ramach posługiwania się sformułowaniem „udostępnienia" (w ramach definicji „pośrednika" z art. 3 pkt 21 dyrektywy) łączy je zawsze z „podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniem transgranicznym" (np. „udostępnia

(…) **podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne**"), a nie udostępnia „uzgodnienie transgraniczne". Tym samym dyrektywa odsyła w ramach udostępniania do uzgodnienia transgranicznego, które zidentyfikowano, że spełnia cechy rozpoznawcze (tj. schematu podatkowego). Proponowana korekta definicji legalnej „udostępnienia" będzie zatem zgodna z celami Dyrektywy.

Dodatkowo wyeliminowano z definicji sformułowanie „oferowanie". Definiowanie pojęcia „udostępniania" jako oferowanie mogło prowadzić dotychczas do powstania obowiązków niemożliwych do wykonania przez podmiot zobowiązany do raportowania. Dotyczy to sytuacji, w której promotor, który wcześniej oferuje opracowanie na rzecz klienta schematu podatkowego, którego jeszcze nie opracował (nie przekazał **jego założeń, etapów, mechanizmu funkcjonowania lub wdrażania lub sposobu uzyskania korzyści podatkowej),** byłby już obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS w sytuacji, kiedy jeszcze nie może opisać jego mechanizmu. Oferowanie jest również rozumiane w dotychczasowych przepisach jako wdrażanie, wobec czego powstaje problem, czy podmiot, który oferuje schemat podatkowy dokonuje jego udostępnienia, czy też dokonuje jego wdrożenia oraz co decyduje o tym, że oferowanie jest udostępnieniem, czy wdrożeniem i tym samym, w jaki sposób należy wypełnić informację MDR-1 (czy jest składana w ciągu 30 dni od dnia następnego po dokonaniu udostępnienia czy dokonaniu wdrożenia). Projektowana definicja rozwiązuje wskazane problemy jednocześnie nie wyłączając możliwości, aby udostępnienie mogło nastąpić w ramach złożonej oferty, gdyż zgodnie z zaproponowanym brzmieniem projektowanej definicji przez „udostępnienie" **rozumie się przekazywanie korzystającemu w jakiejkolwiek postaci, w szczególności elektronicznej lub papierowej lub w jakikolwiek sposób, w tym w drodze telefonicznej, teleinformatycznej lub osobiście, informacji o schemacie podatkowym, w szczególności poprzez przedstawienie jego założeń, etapów, mechanizmu funkcjonowania lub wdrażania lub sposobu uzyskania korzyści podatkowej.**

15.6. Zmiana i doregulowanie definicji wdrożenia (art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 17 Ordynacji podatkowej) oraz **wprowadzenie definicji czynności wspomagających** (art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 15 Ordynacji podatkowej)

Zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia dotychczasowej definicji legalnej „wdrożenia" poprzez:

- zamianę słowa „uzgodnienia” na sformułowanie „schemat podatkowy”. Analogicznie jak przy modyfikacji definicji „udostępnienia”. Dyrektywa (w ramach definicji „pośrednika” z art. 3 pkt 21 dyrektywy) łączy wdrożenie zawsze z „podlegającym zgłoszeniu uzgodnieniem transgranicznym” (np. „udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia **podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego**”),
- wyeliminowanie z niej sformułowania „oferowanie”, ponieważ nie jest zasadne, żeby zrównywać „oferowanie” z „wdrażaniem” w sytuacji, w której klient rozważający możliwość przyjęcia oferty może ją przyjąć lub odrzucić. W przypadku przyjęcia oferty przez klienta rozpocząłby się od razu bieg terminu nakładającego obowiązek raportowania w sytuacji, w której schemat podatkowy nie jest jeszcze w pełni opracowany. W ramach dotychczasowej definicji proponuje się usunięcie czynności wymienionych w art. 86a § 1 pkt 17 lit. b, c i d Ordynacji podatkowej.

Dodatkowo wprowadza się definicję czynności wspomagających (projektowany **art. 86a § 2 pkt 15** Ordynacji podatkowej), przez które będzie się rozumieć udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego (zatem w ramach tych czynności będzie zawierać się część czynności z obecnej definicji „wdrożenia” z obecnego brzmienia art. 86a § 1 pkt 17 lit. b i częściowo lit. c Ordynacji podatkowej).

15.7. Połączenie instytucji „promotora” (dotychczasowy art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej) **i „wspomagającego”** (dotychczasowy art. 86a § 1 pkt 18 Ordynacji podatkowej), **zgodnie z brzmieniem i założeniami Dyrektywy poprzez wprowadzenie jednej instytucji „promotora”** (art. 1 pkt 23 projektu, projektowany art. 86a § 2 pkt 13 Ordynacji podatkowej) **oraz zmiana art. 86b Ordynacji podatkowej i uchylenie art. 86d Ordynacji podatkowej w zakresie dostosowania zakresu obowiązków wynikających z ustawy do treści Dyrektywy.**

Ustawodawca dokonując transpozycji art. 3 pkt 21 dyrektywy do krajowego porządku prawnego rozdzielił instytucję „pośrednika” na dwa odrębne podmioty. W związku z czym w dotychczasowym stanie prawnym (art. 86a § 1 pkt 3, pkt 8 i pkt 18 Ordynacji podatkowej) poza „korzystającym”, dla potrzeb stosowania przepisów rozdziału 11a działu III w art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej zostały zdefiniowane jeszcze dwa podmioty, tj.: „promotor” i „wspomagający”. Przez promotora rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, rzecznika patentowego, pracownika banku lub innej instytucji

finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. Natomiast, przez wspomagającego rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, w szczególności biegłego rewidenta, notariusza, osobę świadczącą usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowego lub dyrektora finansowego, bank lub inną instytucję finansową, a także ich pracownika, która przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności, podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia uzgodnienia.

Na przestrzeni kilku lat obowiązywania przepisów o schematach podatkowych, zaobserwowano, że rozdzielenie definicji „pośrednika", nie przyniosło w pełni zamierzonego celu, a podmioty miały problemy z określeniem swej roli w schemacie podatkowym. Ponadto aktualne brzmienie przepisów spowodowało nałożenie licznych obowiązków często niewspółmiernych do faktycznych założeń tej instytucji, zatracając tym sam faktyczny cel istnienia tych regulacji. Tym samym przepisy określające obowiązki sprawozdawcze, do których wykonania są obowiązane poszczególne podmioty, wymagają częściowej zmiany, doregulowania i uszczegółowienia w celu prawidłowego ich rozumienia.

Jednym z elementów dotyczących wspomnianego wyżej doregulowania, jest wskazanie, że jeżeli korzystający dla danego schematu podatkowego (innego niż schemat podatkowy standaryzowany) spełnia również definicję promotora, to wykonuje on swoje obowiązki związane z raportowaniem wyłącznie jako korzystający. Jeżeli więc dany podmiot sam dla siebie opracuje schemat podatkowy, to powinien on w przekazywanej informacji MDR określać siebie jako korzystającego. Wyeliminuje to sytuacje, w których podmioty w niektórych stanach faktycznych miałyby problem z określeniem swojej roli i zaznaczeniem odpowiedniego pola w formularzu, co zaburzało płynność składania informacji o schematach podatkowych. Dodatkowo należy podkreślić, że wskazane wyłączenie ma zastosowanie jedynie w przypadku schematów podatkowych niestandaryzowanych, a w przypadku schematów podatkowych standaryzowanych (możliwych do wdrożenia dla większej liczby podmiotów bez istotnej zmiany) korzystający, który spełnia również definicję promotora, powinien raportować

schemat podatkowy jako promotor – co będzie wiązało się następnie z koniecznością kwartalnej aktualizacji tej informacji (składaniem MDR-4 zgodnie z art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej).

Ponadto dyrektywa w definicji „pośrednika" – akapit drugi tj.: podmiotu odpowiadającego polskiej definicji „wspomagającego" używa słowa „opracowywania", a nie „opracowania". Art. 3 pkt 21 dyrektywy stanowi bowiem, że: „[…] *Termin ten obejmuje również osobę, która, uwzględniając odpowiednie fakty i okoliczności i w oparciu o dostępne informacje i właściwą wiedzę fachową i orientację wymagane do świadczenia takich usług, zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę, że podjęła się udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania."*. Z kolei w dotychczasowych polskich przepisach funkcjonuje słowo „opracowania". Wobec powyższego pojawia się problem tego rodzaju, iż jeżeli podmiot podjął się udzielenia wsparcia, pomocy lub porad jedynie w zakresie opracowywania uzgodnienia, to podmiot ten może uznać, że jako, iż nie podjął się udzielenia wsparcia w opracowaniu (całościowego stworzenia mechanizmu uzgodnienia) – to nie spełnia on definicji wspomagającego.

Projektowana zmiana polega jednak głównie na połączeniu instytucji „promotora" i „wspomagającego" w ślad za regulacjami dyrektywy, w jeden podmiot, tj.: w „promotora". Proponowana zmiana ma bowiem na celu odzwierciedlenie instytucji „pośrednika", którą też implementowało do swoich porządków prawnych większość państw członkowskich Unii Europejskiej – bez rozdzielenia na dwa podmioty. W związku z powyższym, projektowana zmiana polega na uchyleniu w Ordynacji podatkowej definicji „promotora" zawartej w **art. 86a § 1 pkt 8** Ordynacji podatkowej i definicji „wspomagającego" zawartej w **art. 86a § 1 pkt 18** Ordynacji podatkowej oraz zastąpienie ich jedną definicją „promotora", której brzmienie zawarte będzie w **art. 86a § 2 pkt 13** Ordynacji podatkowej. Definicja „promotora" zachowuje w dalszym ciągu, zgodnie z Dyrektywą, swoje elementy konstrukcyjne, tj.: podział na dwa elementy składowe, czyli zarówno część podmiotową określającą, jaki podmiot, spełniający jakie kryteria, może być uznany za pośrednika oraz część przedmiotową określającą, jakie czynności wykonuje podmiot opisany w części podmiotowej tej definicji determinujące uznanie tego podmiotu za pośrednika.

Promotorem niezmiennie będą w szczególności podmioty lub osoby wykonujące zawody profesjonalne, tj. doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, biegły rewident, rzecznik patentowy, notariusz, osoby świadczące usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych, księgowy lub bank lub inna instytucja finansowa, tak więc zawody i instytucje, które obejmują szeroko rozumiane usługi doradcze i konkretną pomoc w kształtowaniu oraz prowadzeniu strategii

podatkowej podatników. Zmiana zakłada również usunięcie niewystępującego w Dyrektywie rozszerzenia statusu podmiotu opracowującego, udostępniającego lub wdrażającego schemat podatkowy z pracodawcy na pracownika i dodanie normy prawnej, występującej również w regulacjach dotyczących MDR w innych państw członkowskich, mającej na celu minimalizowanie zjawiska raportowania tego samego schematu podatkowego przez kilka osób pozostających w stosunku pracy w tym samym miejscu i posiadających identyczny zakres wiedzy dotyczący danego schematu podatkowego. Zmiana będzie polegała na dodaniu projektowanego **art. 86a § 5** Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, jeżeli czynności promotora (o których mowa w art. 86a§ 2 pkt 13 lit. a i b) są wykonywane jako obowiązki służbowe pracownika w ramach umowy o pracę, to za promotora uznaje się pracodawcę.

Zasadniczo, zmianie nie ulega również zakres czynności determinujących dotychczas uznanie danego podmiotu za promotora. Zakresy te zostają jednak połączone w jeden wspólny katalog czynności wykonywanych przez podmiot określony w podmiotowej części definicji, tj.: „promotora", determinujących uznanie tegoż podmiotu za promotora oraz usunięty został zwrot „oferuje" zgodnie z odpowiednią zmianą definicji „udostępnienia". Skoro więc dyrektywa w definicji „pośrednika", nie wskazuje na czynność oferowania samą w sobie, jako determinującą uznanie danego podmiotu za „pośrednika" – czynność oferowania jako taka nie znajduje się w kręgu zainteresowania wymiany informacji. Ponadto, skutkowało to nieścisłościami polegającymi na tym, że udostępnienie oraz wdrożenie również zostały zdefiniowane jako oferowanie. Jeżeli „pośrednik" (promotor) wykonuje czynność udostępniania, która jest oferowaniem, czynność wdrożenia, która również jest oferowaniem oraz czynność oferowania, która jest udostępnianiem i oferowaniem, to podmioty miały problem z określeniem, kiedy oferowanie jest udostępnianiem, a kiedy wdrożeniem. Ponadto, czynność oferowania nie znalazła się w zakresie czynności, o których mowa w dotychczas obowiązującym art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej, z którego wynika obowiązek złożenia informacji o schemacie podatkowym. Powodowało to szereg trudności w zakresie określenia, czy jeżeli do udostępnienia lub wdrożenia schematu podatkowego doszło w ramach oferowania, to takie udostępnienie lub wdrożenie mieszczące się w kategorii oferowania nie powoduje obowiązku raportowania, czy też oferowanie, które stanowi udostępnienie lub wdrożenie schematu, należy zaliczyć do udostępnienia lub wdrożenia schematu, a oferowanie schematu podatkowego, które nie stanowi udostępnienia lub wdrożenia – traktować jako odrębną kategorię, która stanowi, co prawda, przesłankę do uznania danego podmiotu za „promotora", ale nie nakłada na niego obowiązku raportowania z tego tytułu. To z kolei prowadziło do dalszych trudności i rozważań w zakresie tego, w jakim momencie oferowanie niebędące udostępnieniem lub wdrożeniem

zamienia się w oferowanie będące udostępnieniem lub wdrożeniem. Usunięcie sformułowania „oferowanie" z definicji „promotora" przybliży tę definicję do treści określonej w Dyrektywie oraz zrówna zakres czynności warunkujących uznanie danego podmiotu za „promotora" z zakresem warunkującym obowiązek raportowania schematu podatkowego z wyjątkiem czynności opracowania schematu. Należy w tym miejscu podkreślić, że do osiągnięcia tego stanu konieczne było również połączenie wszystkich obowiązków raportowania dotyczących „promotora" w jednym przepisie. Dzięki temu definicja „promotora" jest w pełni zgodna z dyspozycją normy prawnej określającej moment powstania obowiązku raportowania dla tego podmiotu. Należy bowiem zauważyć, że etap opracowania schematu podatkowego również podlega raportowaniu w przypadku, gdy podmiot, któremu zlecono czynności wspomagające przy opracowaniu schematu podatkowego, jest obowiązany do raportowania.
W związku z projektowanymi zmianami nie będą też już konieczne rozważania w zakresie tego, w jakim momencie oferowanie niebędące udostępnieniem zamienia się w oferowanie będące udostępnieniem, z tego względu, że znaczenie będzie miał po prostu fakt, czy doszło do udostępnienia schematu podatkowego (np. w ramach oferty, co znajduje odzwierciedlenie w projektowanej definicji „udostępnienia"), co może powodować obowiązek raportowania, czy też nie. Droga do udostępnienia jest w tym zakresie kwestią wtórną. Udostępnienie schematu podatkowego w ramach oferty, to w dalszym ciągu udostępnienie i mieści się w kategorii zbiorczej udostępnienia. Istotne jest to, czy doszło do udostępniania schematu podatkowego, drugorzędną kwestią jest to, w jaki sposób lub w jakiej formie doszło do jego udostępnienia.

Główną zmianą w projektowanych przepisach jest jednak to, że czynności takie jak udostępnienie lub wdrażanie schematu podatkowego lub zarządzanie wdrażaniem schematu podatkowego połączone zostały w tym samym katalogu z czynnościami wspomagającymi, przez które rozumie się udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

W efekcie obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych będzie dotyczył już nie trzech, lecz jedynie dwóch podmiotów, tak jak przewiduje to dyrektywa, tj.: „promotora" oraz „korzystającego".

Stworzenie jednej instytucji „promotora", jasno rozróżnia sytuacje:

– kiedy i w jakiej roli występuje dany podmiot, czyli kiedy „promotor" opracowuje, wdraża, organizuje wdrożenie lub udostępnia do wdrożenia schemat podatkowy lub zarządza wdrażaniem schematu podatkowego oraz

– kiedy bierze udział tylko w „czynnościach wspomagających” tj. przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności **zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę**, że podjął się wobec schematu podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających.

W dotychczasowej definicji „wspomagającego” nie znalazł się zwrot występujący w definicji „pośrednika” z art. 3 pkt 21 dyrektywy, iż chodzi o podmiot, który „zdaje sobie sprawę lub można racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie sprawę”, że podjął się czynności wspomagających. Obecnie wspomagającym jest podmiot, który podjął się czynności w odniesieniu do schematu podatkowego bez względu na to, czy zdaje on sobie z tego z sprawę i bez względu na to, czy można od niego racjonalnie oczekiwać, że zdaje sobie z tego sprawę. Jest to istotne z punktu widzenia zakresu informacji przekazywanych na podstawie art. 86f Ordynacji podatkowej (MDR-1 i MDR-4), bowiem zgodnie z zakresem informacji, które należy obecnie wskazać w informacji o schemacie podatkowym, składający informację powinien wskazać inne znane mu podmioty uczestniczące w schemacie podatkowym w tym wspomagającego. W projektowanych przepisach **art. 86a § 2 pkt 13 lit. b** Ordynacji podatkowej projektodawca proponuje posłużenie się konstrukcją „zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę”. Wprowadzenie jej pozostaje w zgodzie z regulacjami Dyrektywy (z art. 3 pkt 21 Dyrektywy). Konstrukcja ta jest znana i stosowana w polskim obrocie prawnym.

Dla potrzeb tej definicji użyto sformułowania „zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę”, które służy ustaleniu stopnia świadomości promotora co do skutków lub charakteru podejmowanych czynności w zakresie schematu podatkowego. Powyższe sformułowanie zostało celowo zastosowane w miejsce tradycyjnych konstrukcji prawnych opartych wyłącznie na umyślności lub faktycznej wiedzy podmiotu, w celu objęcia również sytuacji, w których dana osoba nie posiada pełnej wiedzy, ale – przy zachowaniu należytej staranności – mogła lub powinna była ją uzyskać.

Użyte w projektowanej definicji sformułowanie „zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę” jest znaczeniowo zbliżone i pełni podobną funkcję prawną do często używanego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zwrotu „wiedział lub powinien był wiedzieć” (ang. „knew or should have known”), które jest uznanym standardem w prawie

europejskim zwłaszcza w zakresie podatku VAT do ustalania odpowiedzialności za brak staranności[18)].

Powyższe sformułowania zostały również zawarte w „Metodyce w zakresie oceny dochowania należytej staranności przez nabywców towarów w transakcjach krajowych" opracowanej przez Ministerstwo Finansów[19)]. Przywołano w niej dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej oraz orzeczenia TSUE. W polskim orzecznictwie administracyjnym[20)] oraz doktrynie podatkowej również zauważalne są tendencje do oceniania działań podatników i innych uczestników obrotu przez pryzmat ich świadomości lub przewidywalności skutków, a nie wyłącznie intencji czy rzeczywistej wiedzy.

Tym samym wprowadzenie do projektowanej regulacji sformułowania „zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę" ma na celu zwiększenie efektywności przepisów poprzez objęcie ich zakresem także tych przypadków, w których brak wiedzy jest wynikiem niedbalstwa lub celowego unikania odpowiedzialności poprzez pozorny „brak wiedzy" o skutkach podejmowanych działań. Rozwiązanie to ma także charakter prewencyjny, zachęcając do dochowania należytej staranności oraz pozyskiwania wiedzy o konsekwencjach działań podejmowanych w sferze np. doradztwa podatkowego w tym w obszarze schematów podatkowych. Celem wprowadzenia tego sformułowania jest zapewnienie skutecznego mechanizmu przeciwdziałania unikaniu obowiązków raportowania schematów podatkowych poprzez zasłanianie się brakiem świadomości o ich istnieniu. Podejście to jest spójne z obowiązującymi standardami międzynarodowymi i krajowymi w zakresie odpowiedzialności za raportowanie schematów podatkowych.

Ponadto, należy podkreślić, że pomimo likwidacji instytucji „wspomagającego" nie zostały zlikwidowane mechanizmy ochronne skonstruowane dla tej instytucji i przewidziane w uchylanym **art. 86d** Ordynacji podatkowej, lecz zostały one wzmocnione i przeniesione do projektowanego **art. 86b** Ordynacji podatkowej, a więc skupione w instytucji „promotora". Dzięki zaproponowanemu rozwiązaniu wyeliminowane zostaną normy, które w praktyce

---

18) Wyrok TSUE w sprawie sygn. akt C-281/20 z dnia 11 listopada 2021 r. pkt. 46 oraz podobne wyroki: C-439/04 i C-440/04, EU:C:2006:446, pkt 59; z dnia 21 czerwca 2012 r., Mahagében i David, C-80/11 i C-142/11, EU:C:2012:373, pkt 45; z dnia 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo; a także postanowienie z dnia 14 kwietnia 2021 r., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, pkt 22.

19) https://www.podatki.gov.pl/media/7236/aktualizacja-metodyki-w-zakresie-oceny-dochowania-nalezytej-starannosci-przez-nabywcow-towarow-w-transakcjach-krajowych.pdf

20) I SA/Gl 1522/22 z 6 czerwca 2023 r., I FSK 1284/13 z 4 lipca 2014 r., I SA/Gd 237/16 z 12 lipca 2016 r.

okazały się niemożliwe do stosowania, przy jednoczesnym zachowaniu mechanizmów ochronnych, które przyświecały stworzeniu instytucji „wspomagającego”.

Wobec powyższego, istotną zmianą wynikającą z przyjęcia nowej definicji „promotora”, rzutującą również na powstanie obowiązku sprawozdawczego promotora wykonującego czynności wspomagające wobec Szefa KAS, są dwa momenty:

- moment, w którym podmiot, któremu zlecono wykonanie określonych czynności wspomagających na rzecz schematu podatkowego nie rozpoczął jeszcze wykonywania czynności wspomagających i orientuje się, że, uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, co powoduje konieczność wystąpienia do podmiotów zlecających mu czynności o jasne określenie, czy jest to rzeczywiście schemat podatkowy,
- moment, w którym podmiot udzielił przez siebie bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

W pierwszym z momentów podmiot nie ma jeszcze pewności czy uczestniczy w schemacie podatkowym. Z tego względu do projektu ustawy wprowadzony został specjalny mechanizm ochronny mający na celu doprowadzenie do sytuacji, w której podmiot w określonych przepisami okolicznościach może stwierdzić, że znalazł się w drugim z tych kluczowych momentów, a tym samym, że o ile nie powstrzyma się on od dokonania czynności wspomagających – to wpisze się on w ciążące na promotorze obowiązki związane z raportowaniem schematu podatkowego (projektowany **art. 86b § 1 pkt 2** Ordynacji podatkowej). Dotychczas od „wspomagającego” oczekuje się, aby przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności powziął lub że powinien powziąć wątpliwość, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym może stanowić schemat podatkowy. Ta konstrukcja oraz sama definicja „wspomagającego”, czyni więc podmiot podejmujący się udzielenia wsparcia uzgodnieniu wspomagającym w każdym stanie faktycznym. Z kolei projektowany przepis będzie wprowadzał mechanizm, dzięki czemu „promotorem” podejmującym się udzielenia czynności wspomagających jest tylko ten podmiot, który podjął się udzielić czynności wspomagających w schemacie podatkowym, a nie w dowolnym uzgodnieniu. Dodatkowo dotychczasowy przepis określony w uchylanym **art. 86d § 4** Ordynacji podatkowej wiąże obowiązek raportowania z podjęciem się udzielenia

czynności wspomagających, zaś projektowany **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej zmienia to i nakłada obowiązek raportowania wraz z **udzieleniem** czynności wspomagających, a nie tylko z **podjęciem się ich wykonania**.

Konstrukcja uchylanego przepisu **art. 86d § 2 pkt 2** Ordynacji podatkowej w praktyce okazała się wysoce problematyczna, a dokładniej co do charakteru pojęcia „wątpliwości", o których mowa w tymże przepisie. Problematyczna jest bowiem sama konstrukcja językowo-gramatyczna dotychczasowego brzmienia przepisu. „Powziąć wątpliwość" oznacza, że podmiot, który powziął wątpliwość wątpi w jakiś stan rzeczy. Jeżeli więc „wspomagający" wątpi w to, że dane uzgodnienie jest schematem podatkowym – powinien podjąć działania potwierdzające fakt, że dane uzgodnienie nie jest schematem podatkowym, co samo w sobie zawiera już pewien rodzaj sprzeczności. Działania potwierdzające wykonuje się raczej w związku z powzięciem podejrzeń co do istnienia jakiegoś stanu rzeczy w celu udowodnienia stanu faktycznego. Za sprawą opisanej konstrukcji gramatycznej, w dotychczasowym stanie prawnym problemy interpretacyjne budzi to, czy przepisy przewidują dokonywanie działań potwierdzających przez podmiot, który chociaż nie może potwierdzić, że schemat dostrzegł – to jednak ma co do tego jedynie uzasadnione podejrzenia. W związku z tym, w projektowanym przepisie wprowadza się obowiązek dokonywania działań potwierdzających w przypadku, gdy podmiot udzielający wsparcia powinien zdawać sobie sprawę, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, w celu udokumentowania takiego stanu rzeczy. Zgodnie z konstrukcją projektowanego przepisu **art. 86b § 1a** Ordynacji podatkowej podmiot nie musi podejmować żadnych działań, jeżeli posiada wiedzę, że dane uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

Dodatkowo, w dotychczasowym stanie prawnym, jeżeli „wspomagający" dostrzegł, że dane uzgodnienie jest schematem podatkowym, to jest obowiązany do złożenia do Szefa KAS zawiadomienia (MDR-2) lub raportowania (MDR-1) zarówno wtedy, gdy dostrzegł, że ma do czynienia ze schematem podatkowym, jak i wtedy, gdy nie jest pewny co do tego, że uzgodnienie jest schematem podatkowym. Jeżeli natomiast „wspomagający" najpierw wystąpił o potwierdzenie (uchylany **art. 86d § 2** Ordynacji podatkowej), a później dostrzegł (uchylany **art. 86d § 4** Ordynacji podatkowej) np.: poprzez potwierdzenie, to pojawia się brak pewności, czy musi wykonać działania zawiadamiające, a następnie raportujące. Projektowane przepisy **art. 86b** Ordynacji podatkowej eliminują dublowanie się obowiązków w takim przypadku.

W tym miejscu należy zwrócić również uwagę na niejasności w pojęciu „dostrzeżenia schematu podatkowego" wskazane w uchylanym **art. 86d § 4** Ordynacji podatkowej. W związku z tym,

projektodawca zauważa, że podmiot udzielający czynności wspomagających chociaż w pewnych rodzajach sytuacji może mieć wiedzę, iż dane uzgodnienie nie może stanowić schematu podatkowego, to jednak co do zasady trudno mu jednak uzyskać pewność, czy dane uzgodnienie jest rzeczywiście schematem podatkowym. Z tego powodu podmiot ten, co do zasady, nie powinien dokonywać raportowania schematu podatkowego zanim nie będzie miał pełnej wiedzy (nie uzyska pewności, że ma do czynienia z takim schematem podatkowym) i w taki też sposób zostało to zaprojektowane w proponowanych przepisach **art. 86b § 1a** Ordynacji podatkowej. Jednocześnie należy podkreślić, że jednak projektowany przepis nie wyklucza sytuacji, gdy podmiot, który podjął się udzielenia czynności wspomagających wie od początku, że dotyczą one schematu podatkowego. W takim wypadku nie musi on występować do podmiotu zlecającemu mu wykonanie tych czynności o oświadczenie, że uzgodnienie nie jest schematem podatkowym, o którym mowa w projektowanym **art. 86b § 1a** Ordynacji podatkowej. W takiej sytuacji nie może on jednak wstrzymać się z wykonaniem swoich czynności z zastosowaniem ochrony prawnej zgodnie z projektowanym **art. 86b § 1c** Ordynacji podatkowej. Z kolei wykonanie czynności wspomagających wobec schematu podatkowego rodzi obowiązki sprawozdawcze, zaś ich niewykonanie zagrożone jest odpowiedzialnością karną skarbową.

Kolejną ważną zmianą, wynikającą z omawianej nowelizacji, jest zawężenie obowiązku składania informacji o schemacie podatkowym przez „promotorów" mających związek z Państwami Członkowskimi Unii Europejskiej, które zostały enumeratywnie wymienione w oparciu o treść definicji „pośrednika" wynikającej wprost z dyrektywy (art. 3 pkt 21 dyrektywy). Zatem, obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych nie dotyczy „pośredników" (promotorów) z państw niebędących członkami UE. Próba egzekwowania obowiązków od podmiotów spoza UE zobowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym okazywała się problematyczna, w szczególności dla innych pozostałych podmiotów obowiązanych do wykonania określonych obowiązków, bądź wręcz niemożliwa.

15.8. Zmiana definicji legalnej trudnych do wyceny wartości niematerialnych

(art. 1 pkt 23 projektu, projektowany **art. 86a § 2 pkt 10 Ordynacji podatkowej)**

W projektowanej jednostce redakcyjnej proponuje się dostosowanie obecnie obowiązującej definicji legalnej trudnych do wyceny wartości niematerialnych do definicji zawartej w § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych wydanego na podstawie delegacji

ustawowej zawartej w art. 11j ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w § 2 pkt 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych wydanego na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 23v ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Definicje trudnych do wyceny wartości niematerialnych zawarte w ww. rozporządzeniach zostały zaczerpnięte z anglojęzycznego brzmienia pojęcia zawartego w pkt 6.189 wytycznych OECD w sprawie cen transferowych – „OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations" (wersja 2017 i 2022). Uzasadnieniem wprowadzenia zmiany definicji jest fakt, że ustawodawca unijny w dyrektywie w załączniku IV, część II, lit. E, pkt 2, dotyczącym cech rozpoznawczych powiązanych z ustalaniem cen transferowych, posłużył się definicją z pkt 6.189 Wytycznych OECD. W związku z powyższym, w celu ujednolicenia pojęć zawartych w dwóch aktach prawnych, proponuje się wprowadzenie zmiany definicji legalnej trudnych do wyceny wartości niematerialnych zgodnej z brzmieniami zawartymi w rozporządzeniach Ministra Finansów w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i fizycznych.

15.9. Zmiana definicji „korzystającego"

(art. 1 pkt 23 projektu, projektowany **art. 86a § 2 pkt 18 Ordynacji podatkowej)**

W nowelizowanej ustawie dokonano uzupełnienia definicji „korzystającego", o której mowa w projektowanym **art. 86a § 2 pkt 18** Ordynacji podatkowej. Zgodnie z nowym brzmieniem definicji przez „korzystającego" rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której udostępniane jest lub u której wdrażany jest schemat podatkowy, lub która jest **gotowa do jego wdrożenia** lub dokonała **pierwszej czynności** służącej wdrożeniu takiego schematu podatkowego.

Zmieniona definicja „korzystającego" została zbliżona swym brzmieniem do definicji wynikającej wprost z Dyrektywy (art. 3 pkt 22). W dotychczasowym przepisie „korzystającym" był podmiot, któremu udostępniono dowolne uzgodnienie, natomiast w zainteresowaniu dyrektywy są jedynie podmioty, którym udostępniono podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne (tj. schemat podatkowy). Analogicznie ukształtowana została również nowo utworzona definicja „promotora". Zmiana w zakresie tych przepisów wskazuje, że role w rozumieniu projektu zmiany Ordynacji podatkowej w ślad za przepisami dyrektywy, pełnią tylko te podmioty, które wykonują określone czynności w zakresie schematów podatkowych na mocy przepisów Ordynacji podatkowej, a nie jakichkolwiek uzgodnień.

15.10. Doprecyzowanie terminu ogłoszenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych

(art. 1 pkt 23 projektu, projektowany **art. 86a § 7 Ordynacji podatkowej)**

W ramach nowelizacji wydłużono i doprecyzowano termin ogłoszenia listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych. Termin na publikację został wydłużony do 21 dni i będzie liczony od dnia ogłoszenia tego wykazu na stronie dziennika urzędowego Unii Europejskiej, a nie jak dotychczas od dnia przyjęcia wykazu (które w praktyce oznaczało właśnie termin ogłoszenia w dzienniku urzędowym).

16. Dostosowanie obowiązków podmiotów obowiązanych do raportowania informacji o schematach podatkowych: zmiana mechanizmów raportowania przez promotorów (w tym promotorów wykonujących czynności wspomagające) oraz korzystających, w tym precyzyjne określenie rozpoczęcia terminów do raportowania dla każdego podmiotu; usunięcie podmiotu „wspomagającego" (pozostawienie jedynie dwóch podmiotów: „promotora" i „korzystającego" – na wzór regulacji w dyrektywie)

(art. 1 pkt 24–28 projektu, projektowane art. 86b–86e Ordynacji podatkowej)

Utworzenie w miejsce „promotora" i „wspomagającego" jednego podmiotu – „promotora" implikuje ze strony ustawodawcy dostosowanie pod jeden podmiot obowiązków sprawozdawczych zgodnie z założeniami dyrektywy, a w związku z tym zmianie ulegnie art. 86b Ordynacji podatkowej określający dotychczas obowiązki sprawozdawcze „promotora", natomiast uchyleniu – art. 86d Ordynacji podatkowej, określający dotychczas obowiązki sprawozdawcze „wspomagającego". W projektowanej nowelizacji zaimplementowano znane dotąd obowiązki sprawozdawcze, które spoczywały na „promotorze" i „wspomagającym". Część zmodyfikowano, a niektóre zlikwidowano, aby wyeliminować niemożliwie do realizacji czynności oraz określić obowiązki zgodnie z założeniami dyrektywy ulepszając mechanizmy ochronne dla podmiotów wykonujących czynności wspomagające.

16.1. Obowiązki „promotora"

Projektowana zmiana polega na nadaniu nowego brzmienia **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej oraz dodaniu **§ 1a–1f**, stanowiących o terminie i przesłankach kreujących obowiązek

zaraportowania schematu podatkowego do Szefa KAS w związku z utworzeniem jednego podmiotu „promotora". Zgodnie z normami wynikającymi z Dyrektywy – pośrednik jest obowiązany do rzetelnego przekazywania posiadanych informacji o schemacie podatkowym zgodnie z posiadaną wiedzą, natomiast korzystający jest podmiotem, co do którego istnieje domniemanie, iż jako korzystający posiada on pełną wiedzę dotyczącą schematu podatkowego. W związku z czym, w myśl proponowanego brzmienia **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej – promotor, zgodnie z posiadaną wiedzą, przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni:

a) od dnia następnego po dokonaniu **przez siebie** udostępnienia schematu podatkowego, od dnia następnego po dokonaniu **przez siebie** przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania **przez siebie** pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego,

– w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej, albo

b) od dnia następnego po udzieleniu **przez siebie** bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego.

W ramach przekazywania informacji o schemacie podatkowym (MDR-1) – jak to miało miejsce dotychczas – promotorzy, w tym promotorzy wykonujący tylko czynności wspomagające przekazują wyłącznie dane, które są im znane i nie mają obowiązku aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia. Tym samym nie mają obowiązku poszukiwać danych innych uczestników uzgodnienia, czy innych osób zobowiązanych do raportowania schematu podatkowego, jeśli takie osoby nie są im znane.

W dotychczasowym stanie prawnym, w sytuacji, kiedy udzielenie wsparcia lub porady następowało na etapie wdrażania schematu podatkowego, a wcześniej schemat ten został udostępniony przez inny podmiot, to termin 30 dni na zaraportowanie schematu rozpoczynał bieg dla podmiotu udzielającego wsparcia na etapie wdrażania schematu podatkowego już od momentu udostępnienia tego schematu. Oznaczało to, że dotychczasowy „wspomagający" już w chwili wejścia w rolę „wspomagającego" mógł przekroczyć termin na zaraportowanie schematu podatkowego. Zaproponowane zmiany poprzez wprowadzenie jednej instytucji „promotora" w miejsce instytucji „promotora" i „wspomagającego" wyeliminuje powstawanie tego typu sytuacji uniemożliwiających podmiotom zobowiązanym do raportowania schematów podatkowych wykonywanie ich obowiązków w przewidzianych przepisami prawa terminach,

a w konsekwencji nie będzie skutkowało obawą odpowiedzialności na gruncie Kodeksu karnego skarbowego. Nowe brzmienie **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej gwarantuje również innym promotorom obowiązanym do raportowania schematów podatkowych wykonywanie ich obowiązków w przewidzianych przepisami prawa terminach. Ponieważ promotorzy mogą wystąpić na różnych etapach dotyczących wprowadzania w życie uzgodnienia, nie powinna występować sytuacja, w której już w momencie ich wejścia w rolę promotora ich termin na zaraportowane schematu podatkowego minął. W projektowanych przepisach terminy na zaraportowanie schematu podatkowego dla każdego podmiotu rozpoczynają bieg od wykonania przez nich takich czynności jak udostępnienie czy rozpoczęcie wdrażania.

16.2. Obowiązki „promotora", któremu „korzystający" lub inny „promotor" zlecił wykonanie czynności wspomagających w odniesieniu do schematu podatkowego, i uchylenie obowiązku przekazywania danych na formularzu MDR-2

(art. 1 pkt 24 projektu, projektowany art. 86b § 1a–1f Ordynacji podatkowej)

Za „promotora" w myśl projektowanych przepisów uznaje się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która m.in. przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę, że podjęła się wobec schematu podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających, polegających na udzieleniu pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego **oraz dodatkowo** jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim Unii Europejskiej, lub posiada stały zakład w państwie członkowskim Unii Europejskiej, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące uzgodnienia, lub jest zarejestrowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej, lub podlega przepisom prawa państwa członkowskiego Unii Europejskiej, lub jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim.

Zgodnie z założeniami dyrektywy: „*Każdej osobie musi przysługiwać prawo do udowodnienia, że nie zdawała sobie sprawy lub że nie można było racjonalnie oczekiwać, by zdawała sobie sprawę, że jest zaangażowana w podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne. W tym celu taka osoba może powołać się na wszystkie stosowne fakty i okoliczności, a także dostępne*

informacje i swoją odpowiednią wiedzę fachową i orientację.” Obowiązki „promotora”, któremu „korzystający” lub inny „promotor” zlecił wykonanie czynności wspomagających w odniesieniu do schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu w obecnym stanie prawnym znajdują swoje odzwierciedlenie w art. 86d Ordynacji podatkowej, który to stanowi o obowiązkach „wspomagającego” wobec uzgodnienia, któremu „promotor” lub „korzystający” zlecił wykonanie określonych czynności względem uzgodnienia.

Projektując regulacje w tym zakresie częściowo inkorporuje się główne założenia istniejącego przepisu art. 86d Ordynacji podatkowej, zmieniając je w celu prawidłowego i efektywnego stosowania przepisów w tym zakresie i zapewnienia gwarancji ochrony tych podmiotów. W związku z czym przenosi się główne założenia przepisów ochronnych „wspomagającego” (mające stanowić mechanizm gwarancyjny, o którym mowa w przytoczonym powyżej fragmencie dyrektywy), modyfikując zawarte w niej dotąd określone terminy na wykonanie poszczególnych obowiązków sprawozdawczych, uchylając równocześnie obowiązek przekazywania zawiadomienia MDR-2 do Szefa KAS. Doregulowano również kwestie wydawanego przez podmioty oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, oraz wyeliminowano normy prawne, których dyspozycje są niemożliwie do realizacji.

W przypadku podmiotów, którym zleca się wykonanie poszczególnych czynności schematu podatkowego, może dojść do sytuacji, w której z uwagi na przekazanie im wyrywkowych informacji, zlecenie wykonania poszczególnych analiz bądź innych czynności charakterystycznych dla danego zawodu, podmiot taki nie będzie miał pewności, czy uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających, tj. pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania wdrożenia, udostępnienia do wdrożenia lub zarządzania wdrożeniem schematu podatkowego, stanowi schemat podatkowy. W związku z tym, projektodawca chcąc pozostać w zgodności z założeniami dyrektywy, biorąc pod uwagę treść projektowanej definicji „promotora” stanowiącej, że promotor „zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę”, doregulowuje istniejący dotąd przepis oraz wskazuje procedurę działania dla podmiotu, który zdaje sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę, że podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspomagających.

W związku z powyższym, uchyla się **art. 86d** Ordynacji podatkowej i dodaje tym samym do **art. 86b** Ordynacji podatkowej **§ 1a** stanowiący o tym, że jeżeli podmiot, któremu zlecono

przez innego „promotora” lub „korzystającego” wykonanie czynności wspomagających przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych przez niego czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, zdał sobie sprawę lub powinien zdawać sobie sprawę, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania wdrożenia, udostępnienia do wdrożenia lub zarządzania wdrażaniem, może stanowić schemat podatkowy. Taki podmiot może wystąpić na piśmie do podmiotów zlecających wykonanie czynności wspomagających o przekazanie mu oświadczenia, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia tych czynności, nie stanowi schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu. Jeżeli uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, oświadczenie przekazuje się niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 7 dni. Jeśli oświadczenie nie zostało w tym terminie przekazane promotorowi, domniemywa się, że zdał on sobie sprawę, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia czynności wspomagających, stanowi schemat podatkowy.

W celu stworzenia możliwości pełnej ochrony, o której mowa w dyrektywie, i w celu nałożenia na „pośrednika” lub „korzystającego” zlecających określonemu podmiotowi wykonanie danych czynności wspomagających – wprowadzono obowiązek do przekazania oświadczenia (potwierdzającego, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podmiot ten podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania wdrożenia, udostępnienia do wdrożenia lub zarządzania wdrożeniem schematu podatkowego, nie stanowi schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu) niezwłocznie, niepóźniej jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia doręczenia pisma (oczywiście o ile rzeczywiście uzgodnienie to nie stanowi schematu podatkowego). Jak dotąd, podmiot występując z pismem o wydanie oświadczenia jednocześnie w tym samym terminie, obowiązany był także zawiadomić Szefa KAS za pomocą zawiadomienia MDR-2 o powzięciu wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, wskazując dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu sporządzonego na piśmie oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Z uwagi na doregulowanie instytucji oświadczenia, nie ma potrzeby dalszego kontynuowania składania zawiadomienia MDR-2 w takim zakresie. Po pierwsze, wyeliminuje to przypadki, w których na dany podmiot nałożone były podwójne obowiązki sprawozdawcze związane z dokumentami MDR. W dotychczasowym stanie prawnym, nierzadko dany podmiot najpierw

obowiązany był złożyć zawiadomienie MDR-2, a następnie informację MDR-1. Zgodnie z niniejszym projektem obowiązki ograniczone zostaną do konieczności składania do Szefa KAS zawsze tylko jednego z tych dokumentów, nigdy dwóch. Dodatkowo należy wskazać, że informacja MDR-2 nie zawiera żadnych istotnych informacji dotyczących schematów podatkowych, a obowiązek jej składania jest obowiązkiem, który nie wynika z założeń Dyrektywy, a który niepotrzebnie obciąża bazę informacji o schematach podatkowych, jednocześnie nie mogąc być powiązanym z żadnym NSP zaraportowanego schematu i stanowi niewspółmierny do wartości przekazywanych w nim informacji obowiązek zarówno dla podmiotów obowiązanych dotychczasowo do jego składania, jak i dla KAS. W związku z powyższym norma prawna, o której mowa w art. 86d § 3 Ordynacji podatkowej, nie zostanie przeniesiona do nowego **art. 86b** Ordynacji podatkowej.

Z kolei doregulowanie instytucji oświadczenia poprzez nałożenie obowiązku jego wydania w określonym terminie, w przypadku, gdy uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, dokładnie sprecyzuje sytuacje, kiedy dany podmiot ma obowiązek zaraportowania schematu podatkowego, chcąc tym samym ograniczyć występujące w tym zakresie nieścisłości.

Podmiot, który nie otrzyma oświadczenia we wskazanym terminie, związany jest domniemaniem co do tego, że potencjalnie podejmie się udzielenia czynności wspomagających wobec uzgodnienia, które stanowi schemat podatkowy, a więc że spełnia znamiona definicji „promotora". Nie będzie to jednak oznaczało każdorazowo obowiązku raportowania. Dyrektywa, a w ślad za nią również projektowane przepisy, wiążą bowiem obowiązek raportowania dla promotora m.in. z udzieleniem pomocy lub wsparcia, nie zaś z podjęciem się pomocy lub wsparcia jak to ma miejsce w dotychczasowym stanie prawnym. Promotor taki może bowiem zastosować w tym zakresie inkorporowane do projektowanych zmian z dotychczas obowiązujących przepisów dotyczących wspomagającego, regulacje stanowiące o braku odpowiedzialności cywilnej i dyscyplinarnej w związku z wstrzymaniem się z wykonaniem zleconych mu czynności. W związku z tym, ustawodawca w projektowanej ustawie dodaje przepisy stanowiące, iż podmiot ten może wstrzymać się z wykonaniem zleconych mu czynności wspomagających w odniesieniu do uzgodnienia, do dnia otrzymania oświadczenia, o którym mowa w projektowanym **art. 86b § 1a** Ordynacji podatkowej, lub do dnia, w którym otrzyma potwierdzenie nadania NSP lub informacji, o których mowa w **art. 86b § 3** lub **art. 86c § 9** Ordynacji podatkowej. W takim przypadku podmiot ten nie poniesie odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności oraz odpowiedzialności dyscyplinarnej

związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia. Jeżeli na podstawie powyższych przepisów promotor natomiast nie rozpocznie wykonywania czynności wspomagających, to nie zacznie wobec niego biec termin, o którym mowa w art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej, wobec czego nie powstanie konieczność przekazywania do Szefa KAS jakichkolwiek dokumentów dotyczących tego uzgodnienia. Jednocześnie, jeżeli otrzyma on dowody, że schemat podatkowy został już zaraportowany – nie będzie mógł wstrzymywać się dłużej z udzieleniem wsparcia. W takiej sytuacji jednak będzie mógł skorzystać ze zwolnienia od składania informacji MDR-1 przewidzianego w **art. 86e § 1** Ordynacji podatkowej.

Wiedza i doświadczenie podmiotu profesjonalnego podejmującego się wykonania czynności wspomagających nie mogą zostać zignorowane, tym bardziej ze względu na założenia dyrektywy określone w pkt 4 preambuły w odpowiedzi na wezwanie Parlamentu Europejskiego: *„Parlament Europejski wezwał do zastosowania surowszych środków wobec pośredników, którzy pomagają w tworzeniu uzgodnień”*. Będzie się to wiązało z przyjęciem na siebie odpowiedzialności za złożenie lub niezłożenie informacji MDR-1 w przypadku niewystępowania do podmiotu zlecającego o oświadczenie lub z odpowiedzialnością karną skarbową dla zlecającego w przypadku złożenia oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, podczas gdy stan rzeczywisty wygląda inaczej. W tym celu projektodawca zachowuje również mechanizm, o którym mowa w projektowanym **art. 86b § 1c** i **1d** Ordynacji podatkowej, w kształcie niezmienionym wobec dotychczasowego uchylanego **art. 86d § 3 i 6** Ordynacji podatkowej, który ma na celu dodatkowo zmobilizować promotora lub korzystającego, którzy do tej pory być może nie wykonali któregoś z ciążących na nich obowiązków, do ich wykonania.

Dotychczasowe przepisy nakładają z kolei na wspomagającego, który nie ma pewności, czy uzgodnienie może stanowić schemat podatkowy, obowiązek złożenia informacji MDR-2, a następnie, jeżeli poweźmie on pewność, że pełni rolę wspomagającego w stosunku do schematu podatkowego i nie zostaną spełnione przesłanki, o których mowa w art. 86b § 6 i art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej – w terminie 30 dni od dnia następnego po dniu udzielenia wsparcia lub następnego po dokonaniu czynności, o których mowa w art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej – złożenia MDR-1, co jest szczególnie trudne ze względu na trzy aspekty. Po pierwsze, przy braku terminu na przekazanie stosownego oświadczenia przez promotora lub korzystającego dla wspomagającego, trudno określić moment, w którym podmiot uzyskuje pewność, że pełni rolę wspomagającego. Po drugie, jako podmiot, który zwykle posiada jedynie wyrywkową

wiedzę na temat uzgodnienia lub realizuje wyłącznie jedną część schematu podatkowego, może on nie posiadać wiedzy na temat dat podejmowanych czynności, o których mowa w obecnym art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej. Po trzecie, może wystąpić sytuacja, w której czas pomiędzy pierwszą czynnością, o której mowa w art. 86b § 1 Ordynacji podatkowej, a udzieleniem wsparcia jest na tyle długi, że w momencie, w którym u wspomagającego wystąpi obowiązek złożenia informacji MDR-1, termin na jej złożenie już upłynie. Projektowane zmiany eliminują wszystkie trzy problemy w następujący sposób. Po pierwsze, określa się termin na otrzymanie oświadczenia, aby nie wstrzymywać podmiotu w stanie zawieszenia i niepewności co do jego obowiązków. Po drugie, terminy określone w projektowanym **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej zostały określone zgodnie z Dyrektywą oraz w taki sposób, aby każdy podmiot wiedział, od którego momentu rozpoczyna się bieg terminu dla niego, co eliminuje problem drugi i trzeci.

16.3. Rozszerzenie katalogu podmiotów, którym należy przekazać potwierdzenie nadania NSP i postanowienie o odmowie nadania NSP

(art. 1 pkt 24 i 25 projektu, projektowany art. 86b § 2–3 oraz art. 86c § 6 Ordynacji podatkowej)

Obecnie o fakcie przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS, promotor informuje na piśmie korzystającego poprzez przekazanie mu NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu (art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej w obowiązującym brzmieniu). Promotor nie jest jednak zobligowany informować innych promotorów. Natomiast, jeśli korzystający zaraportował schemat podatkowy, nie jest obowiązany do informowania promotora o NSP, a jedynie o poinformowania o NSP wspomagającemu zlecając mu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego (dotychczasowy art. 86d § 1 Ordynacji podatkowej). Mogło to być jedną z przyczyn obserwowanego w praktyce zjawiska multiraportowania tego samego schematu podatkowego przez kilka podmiotów. Wspomagający nie był więc informowany o NSP w sytuacji, gdy czynności były mu zlecone przez korzystającego, któremu promotor dokonujący raportowania nie przekazał jeszcze NSP, lub promotora, który nie otrzymał takiego NSP od korzystającego. Z kolei, w przypadku wspomagającego, brakowało regulacji stanowiącej o sytuacji, w której to wspomagający przekazuje promotorowi bądź korzystającemu NSP zaraportowanego do Szefa KAS schematu podatkowego. Jest to o tyle istotne, że udzielanie wsparcia może nastąpić przy opracowaniu schematu podatkowego, a przed jego udostępnieniem. Oznacza to, że obowiązki raportowania

wynikające z udzielenia pomocy przy opracowaniu schematu podatkowego mogą powstać przed powstaniem obowiązków raportowania związanych z jego udostępnieniem. W takiej sytuacji podmiot raportujący nie był obowiązany do przekazywania informacji o dokonaniu zaraportowania innym podmiotom, u których ten obowiązek powstał w późniejszym czasie. Jednocześnie w takiej sytuacji nie było możliwie przekazanie NSP najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie czynności wspomagających, bowiem w takiej sytuacji schemat podatkowy przekazany do realizacji tych czynności nie był zaraportowany więc nie mógł posiadać NSP. W praktyce taka konstrukcja sprawiała trudności podmiotom obowiązanym do zaraportowania schematu podatkowego, doprowadzając do sytuacji, w której nie było możliwe zrealizowanie dyspozycji normy prawnej. W tej sytuacji podmioty chcąc zwolnić się z obowiązku raportowania schematu podatkowego na gruncie art. 86e Ordynacji podatkowej, stanowiącego o możliwości skorzystania ze zwolnienia się z obowiązku składania informacji MDR-1 do Szefa KAS, w momencie, gdy inny podmiot dokonał tego wcześniej, musiały często samodzielnie pozyskiwać informację o spełnieniu tego obowiązku przez jednego z występujących w ramach schematu podatkowego podmiotu, który był do tego zobowiązany. W efekcie prowadziło to do licznych obaw, czy ten podmiot uzyska zwolnienie z obowiązku raportowania czy też nie, a w rezultacie – czy zdąży w terminie dokonać obowiązków sprawozdawczych nałożonych przepisami o MDR, a tym samym uniknąć narażenia się na ryzyko wysokiej sankcji za brak przekazania informacji o schemacie podatkowym.

Dotychczasowe przepisy nie nakładają również na korzystającego obowiązku przekazywania NSP jakiemukolwiek innemu podmiotowi (prócz wspomagającemu, wobec którego jest zlecającym). W praktyce stwarza to problemy, ponieważ inni korzystający nie otrzymują od siebie potwierdzeń NSP – a tym samym nie wiedzą, czy mogą się zwolnić z raportowania na mocy dotychczasowego art. 86c § 4 Ordynacji podatkowej. W ocenie ustawodawcy brakuje normy prawnej obligującej raportującego korzystającego do przekazania NSP innym korzystającym występującym w danym schemacie.

Ustawodawca zatem wprowadza regulacje o informowaniu podmiotów występujących w schemacie podatkowym o konieczności informowania o nadaniu NSP. Projektowany **art. 86b § 2** Ordynacji podatkowej rozszerza katalog osób, których promotor jest obowiązany poinformować na piśmie o NSP tego schematu podatkowego i o postanowieniu o odmowie nadania NSP. Mianowicie, według projektowanego przepisu promotor poinformuje na piśmie zlecającego mu wykonanie czynności korzystającego albo promotorów, wobec których jest zleceniobiorcą lub zleceniodawcą, o NSP tego schematu podatkowego, załączając dowód

nadania NSP albo odmowy nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu, niepóźniej niż w terminie 5 dni roboczych po jego otrzymaniu. Analogicznie brzmi przepis dotyczący korzystającego określony w projektowanym **art. 86c § 6** Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym korzystający informuje na piśmie innych uczestników uzgodnienia, wobec których jest zlecającym o NSP tego schematu podatkowego albo o postanowieniu o odmowie jego nadania.

Przedstawiona zmiana przyczyni się do zmniejszenia zjawiska multiraportowania oraz ograniczy sytuacje, w których to inne podmioty obowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym będą zmuszone do samodzielnego pozyskiwania informacji o zaraportowaniu schematu podatkowego. Proponowany przepis w praktyce znacząco odciąży podmioty z obowiązków, a także usprawni ich pracę. Jednocześnie zapewniając, że przekazywanie informacji będzie odbywać się jedynie na linii bezpośredni zleceniodawca i zleceniobiorca. Wprowadzane przepisy zostały tak skonstruowane, aby w tym zakresie chronić prawo do prywatności i obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej podkreślone w wyroku TSUE w sprawie C-694/20 – nie będzie obowiązku informowania o raportowaniu uczestników schematu podatkowego, wobec których nie jest się w bezpośrednim stosunku zlecenia.

W związku z modyfikacją **art. 86b § 2** Ordynacji podatkowej aktualizacji wymaga również **§ 3** tego artykułu, które regulują sytuację braku nadanego NSP. W myśl projektowanego **art. 86b § 3** Ordynacji podatkowej, w przypadku gdy w terminie, o którym mowa w **art. 86b § 1** Ordynacji podatkowej, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym na piśmie załączając dowód przekazania informacji o schemacie podatkowym. Dodanie przez ustawodawcę dodatkowo obowiązku załączenia dowodu przekazania informacji o schemacie podatkowym ma na celu dodatkowe zapewnienie pozostałych podmiotów, że schemat podatkowy został faktycznie zaraportowany do Szefa KAS, a brak NSP wynika faktycznie z przyczyn leżących po stronie administracji skarbowej, a nie z braku wypełnienia obowiązków sprawozdawczych przez obowiązany do tego podmiot. W efekcie dana regulacja zabezpiecza interes pomiotów.

Dodatkowo, zgodnie z projektowanymi zmianami w **art. 86b § 3** i **art. 86c § 9** Ordynacji podatkowej, promotor i korzystający przekażą również informacje zawarte w **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby nie naruszyć bezpieczeństwa danych osobowych osób fizycznych – przekazując dane osobowe jedynie tej osobie, której one dotyczą. Jest to analogiczna norma prawna do normy prawnej znajdującej się w obecnym art. 86b § 2a Ordynacji podatkowej.

Ponadto w projektowanych przepisach określony został maksymalny termin na przekazanie NSP lub UPO zaraportowanego schematu podatkowego. Termin 5 dni roboczych wynika z tego, że należy zminimalizować okresy, w trakcie których podmioty, które są również obowiązane do raportowania, nie posiadają wiedzy, że dany schemat podatkowy został już zaraportowany. Ma to szczególne znaczenie w sytuacji, kiedy dwóm podmiotom obowiązanym do raportowania kończy się 30-dniowy termin na zaraportowanie schematu podatkowego. Posiadanie numeru NSP lub wygenerowanego UPO zgłoszonego MDR-1 jest bowiem warunkiem koniecznym do możliwości skorzystania ze zwolnienia z raportowania, o którym mowa w projektowanym **art. 86e** Ordynacji podatkowej. Nierzadko w takich sytuacjach występuje zjawisko nieświadomego multiraportowania. Po drugie, przekazanie NSP lub UPO jest czynnością techniczną niewymagającą nakładów pracy niemożliwych do wykonania przez podmioty raportujące, szczególnie że w zdecydowanej większości przypadków są to podmioty profesjonalne.

17. Przekazanie informacji o schemacie podatkowym, w sytuacji, gdy promotor jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego

(art. 1 pkt 24 i 29 projektu, projektowany art. 86b § 4–4a, uchylenie art. 86f § 2–3 Ordynacji podatkowej oraz dostosowanie do obowiązków korzystającego, o których mowa w art. 86c § 1, 2 i 5 Ordynacji podatkowej)

Nowelizacja zmienia mechanizmy raportowania schematów podatkowych w przypadku występowania podmiotu, który jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – co jest zmianą dyrektywy w tym zakresie dokonaną dyrektywą DAC8.

Proponuje się usunięcie w całości obowiązku raportowania schematu podatkowego (zarówno standaryzowanego, jak i innego niż standaryzowany) w przypadku promotora będącego adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (**usunięcie art. 86b §7** Ordynacji podatkowej).

Zmiany w ramach procedury zwolnienia z raportowania schematów podatkowych wynikają ze zmiany dyrektywy w tym zakresie dokonaną dyrektywą DAC8.

Po pierwsze, w ramach Dyrektywy umożliwienie promotorowi do zwolnienia się z raportowania schematu podatkowego nie wynika z rodzaju danego schematu – innymi słowy promotor ma prawo do zwolnienia z raportowania zarówno schematu standaryzowanego, jak i innego niż standaryzowany. W tym zakresie Polska umożliwiała dotychczas zwolnienie jedynie w ramach schematu podatkowego innego niż standaryzowany, a w przypadku schematu standaryzowanego nakazywała raportowanie z wyłączeniem obowiązku podania danych identyfikacyjnych podmiotów występujących w schemacie podatkowym. W ramach nowelizacji zdecydowano przede wszystkim na usunięcie tego rozróżnienia. Promotor objęty prawniczą tajemnicą zawodową na mocy prawa krajowego wykonujący zawód adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego, rzecznika patentowego – nie będzie zobligowany do raportowania schematu podatkowego. Będzie natomiast na nim ciążyć obowiązek powiadomienia podmiotów zlecających mu czynności w ramach schematu podatkowego o konieczności zaraportowania do Szefa KAS schematu podatkowego przez te podmioty. Jednocześnie usunięto również problematyczne, i kwestionowane przez środowisko prawnicze, kwestie możliwości zwolnienia przez korzystających z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej jako niewystępujące również w ramach Dyrektywy.

Nowelizacja wprowadza również zmianę dokonaną dyrektywą DAC8, która była konsekwencją wyroku TSUE w sprawie C-694/20, który w ramach dyrektywy zakwestionował brak wyłączenia z raportowania podmiotów zobowiązanych do zachowania „*tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego”.*

Konsekwencją wyroku była zmiana dyrektywy w zakresie art. 8ab ust. 5, gdzie w polskiej wersji językowej zmieniono również kwestię opisania samej tajemnicy:

- „tajemnicę zawodową na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego” zmieniono na
- „**prawniczą** tajemnicę zawodową na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego”.

W kolejnym wyroku TSUE w sprawie C-623/22 wskazano:

- nieścisłości w tłumaczeniu w poszczególnych państwach członkowskich „*tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego*” pośrednika określonej w art. 8ab ust. 5 dyrektywy (pkt 95–96 wyroku) – zniekształcającej obraz tego przepisu w państwach członkowskich,
- po analizie wskazano wprost, że nieważność art. 8ab ust. 5 dyrektywy, zmienionej dyrektywą 2018/822, w świetle art. 7 Karty praw podstawowych, orzeczona przez

Trybunał w wyroku w sprawie C-694/20, odnosi się **wyłącznie do „<u>prawniczej</u>** tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego" tj. **osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych** wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych.

Tym samym w Polsce dotyczy to **jedynie wprost tajemnicy zawodowej adwokata i radcy prawnego** – a nie wszystkich promotorów obowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – tak jak to było określone w dotychczasowym przepisach.

W ramach wyroku w sprawie C-623/22 (pkt 99), TSUE zgodził się z opinią rzecznika generalnego i wskazał: „*Otóż, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 202–204 opinii, wykładnia art. 8ab zmienionej dyrektywy 2011/16/UE w ten sposób, że pozwala on państwom członkowskim na przyznanie zwolnienia z obowiązku dokonania takiego zgłoszenia wszystkim pośrednikom, takim jak w szczególności* ***doradcy podatkowi, notariusze, audytorzy, księgowi lub bankowcy****, pod warunkiem że podlegają oni tajemnicy zawodowej na mocy mającego zastosowanie prawa krajowego,* ***potencjalnie prowadziłaby do podważenia samej skuteczności ustanowionego w ten sposób przez prawodawcę Unii mechanizmu zgłaszania****".*

Zatem TSUE wprost wypowiedział się, że umożliwienie zwolnienia z obowiązku raportowania schematu podatkowego w powołaniu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową pośrednikom wykonującym zawód doradcy podatkowego, notariusza, audytora, księgowego lub bankowca będzie wypaczało skuteczność wdrożenia dyrektywy.

Wskazania jednak wymaga, że na gruncie prawa polskiego zawód doradcy podatkowego (wodniesieniu do spraw podatkowych) nie różni się w swoich prawach i obowiązkach od zawodów adwokata i radcy prawnego – tak jak one posiada uprawnienie do reprezentacji swoich klientów przed sądem i jest zobligowany do zachowania tajemnicy zawodowej na gruncie ustawy. W tym zakresie wyróżnia się wśród pozostałych zawodów wymienionych przez TSUE w wyroku, a zobowiązanych do zachowania tajemnicy zawodowej – którzy to nie mają prawa reprezentować klientów przed sądami. Tym samym uznano, że doradcy podatkowemu oraz rzecznikowi patentowemu, na gruncie polskich przepisów, należy umożliwić na takich samych zasadach możliwość zwolnienia się z obowiązku raportowania z uwagi na tajemnicę zawodową. Takie rozszerzenie kręgu uprawnionych do zwolnienia z obowiązku raportowania umożliwił TSUE w wyroku w sprawie C-623/22 wskazując:

„(...)106. O ile zatem uzasadnione jest, jak przewiduje art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16/UE, aby państwa członkowskie dysponowały w tym kontekście zakresem uznania przy wykonywaniu ich uprawnienia do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia ***w celu umożliwienia im uwzględnienia zawodów innych niż adwokaci, które są upoważnione do reprezentowania stron przed sądem,*** *o tyle ten zakres uznania nie ma na celu umożliwienia wspomnianym państwom członkowskim rozszerzenia takiego zastąpienia obowiązków na zawody,* ***które nie zapewniają takiej reprezentacji****. (...)*

108 W świetle powyższych rozważań należy uznać, że uprawnienie państw członkowskich do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia zostało przewidziane w art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy 2011/16/UE ***jedynie w odniesieniu do profesjonalistów, którzy podobnie jak adwokaci są uprawnieni, zgodnie z prawem krajowym, do reprezentowania stron przed sądem****.".*

Do zawodowego wykonywania czynności doradztwa podatkowego polegających na reprezentowaniu podatników płatników i inkasentów w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych są uprawnione osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych (art. 3 ust. 2 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 4 ustawy o doradztwie podatkowym). Mając na uwadze powyższe, przyjąć należy, że zgodnie z przepisami krajowymi (ustawa o doradztwie podatkowym) doradca podatkowy jest profesjonalistą (zawodowo wykonującym czynności doradztwa podatkowego) uprawnionym do reprezentowania m.in. podatników przed sądem, a w związku z tym Polska jest uprawniona do zastąpienia obowiązku zgłoszenia obowiązkiem powiadomienia zgodnie z art. 8ab ust. 5 zmienionej dyrektywy w rozumieniu nadanym temu przepisowi przez TSUE.

W tym kontekście zwrócić również należy uwagę, że omawiane kryterium „profesjonalisty uprawnionego do reprezentacji stron przed sądem" spełnia również zawód rzecznika patentowego, którego rola polega na świadczeniu pomocy prawnej i technicznej w sprawach własności przemysłowej. Pomoc prawna świadczona przez rzecznika patentowego polega m.in. na zastępstwie prawnym i procesowym (art. 8 ust. 2 ustawy o rzecznikach patentowych). Podobnie jak adwokaci i radcy prawni (oraz doradcy podatkowi) rzecznicy patentowi również są uprawnieni do reprezentowania swoich klientów przed sądem w sprawach własności przemysłowej. Przy czym rzecznik patentowy występuje w charakterze pełnomocnika w postępowaniu przed Urzędem Patentowym, sądami i organami orzekającymi w sprawach własności przemysłowej, z wyjątkiem występowania w charakterze pełnomocnika w

postępowaniu karnym i postępowaniu karnym skarbowym (art. 9 ust. 1 ustawy o rzecznikach patentowych).

Dodatkowo wprowadza się zastąpienie obowiązku raportowania w Polsce obowiązkiem powiadamiania (podmiotów zlecających promotorowi czynności w ramach schematu podatkowego) przez cudzoziemca będącego osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych – dodanie tych zawodów do katalogu jest konieczne gdyby reguły kolizyjne (z art. 86b § 8 Ordynacji podatkowej) nakazywały raportowanie takim osobom w Polsce. Tym samym umożliwiono zwolnienie osobom z katalogu zawodów wskazanego przez TSUE w powołanym wyżej wyroku.

Podkreślić jednak należy, że bezwzględny nakaz zachowania tajemnicy zawodowej obejmuje jedynie adwokatów i radców prawnych, gdyż wykonywanie tych dwóch zawodów uprawnia do występowania w roli obrońcy w postępowaniu karnym i karnym skarbowym (art. 82 Kodeksu postępowania karnego[21)] i art. 113 § 1 kks). Jednocześnie uprawnienie do występowania w roli obrońcy w tych postępowaniach oznacza stosowanie nakazu wynikającego z art. 42 ust. 2 Konstytucji RP wyłącznie w zakresie, w jakim zawodowa działalność tych podmiotów jest związana z występowaniem w roli obrońcy w ramach tych postępowań, a nie do każdej sfery ich profesjonalnej działalności.

W tym zakresie należy podkreślić kwestię wpływu zwolnienia z raportowania schematu podatkowego na inne podmioty, które zgodnie z ustawą są obowiązane do zachowania tajemnicy zawodowej, ale nie są uprawnione do reprezentacji przed sądem. W zakresie zachowania tajemnicy zawodowej przez inne osoby na gruncie ustawy należy wyjaśnić tę kwestię na przykładzie ustawy o doradztwie podatkowym. Zgodnie z art. 37 ust. 1 doradca podatkowy jest obowiązany zachować w tajemnicy fakty i informacje, z którymi zapoznał się w związku z wykonywaniem zawodu. Natomiast zgodnie z art. 37 ust. 3 obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej obciąża odpowiednio **osoby zatrudnione** przez doradcę podatkowego oraz przez **podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 1, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego** (m.in. organizacje zawodowe, firmy audytorskie, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne, które spełniają dodatkowe warunki).

[21)] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 46, z późn. zm.), zwana dalej: „kpk".

Te podmioty wraz z obowiązkiem zachowania tajemnicy nie mają jednak uprawnienia do reprezentacji stron przed sądem. Wyjaśnić należy, że w przypadku gdy za kryterium kwalifikujące do zastosowania wyłączenia przyjęte zostanie kryterium posiadania uprawnienia do występowania przed sądem, to wskazane wyłączenie znajdzie zastosowanie **jedynie do doradców podatkowych**. Wynika to z faktu, że do wykonywania czynności doradztwa podatkowego w zakresie reprezentacji przed sądami są uprawnione wyłącznie osoby fizyczne wpisane na listę doradców podatkowych. Potwierdza to treść art. 4 ust. 2 ustawy o doradztwie podatkowym, który przesądza, że podmioty wymienione w ust. 1 tego przepisu (takie jak organizacje zawodowe, firmy audytorskie, spółki z o.o. i akcyjne) wykonują czynności, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 tej ustawy, wyłącznie przez doradców podatkowych, radców prawnych zatrudnionych w tych podmiotach. Tym samym, w ramach tych przepisów – uprawnienie do zwolnienia z raportowania przez doradcę **podatkowego nie powinno być rozszerzane na osoby zatrudnione przez doradcę podatkowego oraz przez podmioty, o których mowa w art. 4 ust. 1 ustawy o doradztwie podatkowym, w zakresie wykonywania przez te osoby czynności doradztwa podatkowego**. Takie rozszerzenie byłoby „podważeniem samej skuteczności ustanowionego w ten sposób przez prawodawcę Unii mechanizmu zgłaszania" – zgodnie z omawianym wyrokiem.

Należy jednocześnie pamiętać w tym zakresie o dodaniu projektowanego i omówionego powyżej **art. 86a § 5** Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym, jeżeli czynności promotora (o których mowa w art. 86a § 2 pkt 13 lit. a i b) są wykonywane jako obowiązki służbowe pracownika w ramach **umowy o pracę**, to za promotora uznaje się pracodawcę. Będzie to powodować, że:

- jeśli czynności będzie dokonywał pracownik adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego, **to pracodawca** (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy lub rzecznik patentowy) będzie uznawany za promotora obowiązanego do raportowania schematu podatkowego,
- jeśli to radca prawny, doradca podatkowy lub rzecznik patentowy[22)] będzie pracownikiem, to **jego pracodawca** będzie uznawany za promotora i jedynie obowiązany do raportowania schematu podatkowego.

Powyższe nie będzie odnosiło skutku do innego stosunku prawnego niż umowa o pracę (np. działalność w ramach B2B czy umowa zlecenie) – z uwagi na brak podporządkowania zleceniodawcy. Tym samym umożliwienie zwolnienia z raportowania będzie należało badać w

[22)] Adwokat ma ustawowy zakaz zatrudniania go na umowie o pracę.

odniesieniu do podmiotu pracodawcy (czy są adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych).

Tym samym, jeżeli promotor (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy lub rzecznik patentowy lub osoba, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych), zgodnie z przepisami korporacyjnymi, zobligowani do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej będą zwolnieni z raportowania (złożenia informacji MDR-1) zgodnie z projektowanym **art. 86b § 4** Ordynacji podatkowej.

W sytuacji zwolnienia promotora z raportowania zgodnie z **art. 86b § 4** Ordynacji podatkowej na podstawie **§ 4a** będzie on zobligowany niezwłocznie, niepóźniej niż w terminie 7 dni od:

- dokonania przez siebie udostępnienia schematu podatkowego, od następnego dnia po dokonaniu przez siebie przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego lub od dnia dokonania przez siebie pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego – w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej, albo
- udzielenia przez siebie bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego

poinformować na piśmie zlecającego mu czynności (korzystającego lub promotora – czyli swojego zleceniodawcę) o obowiązku przekazania przez nich informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz o tym, że nie przekaże on tej informacji ze względu na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Promotor jednocześnie będzie zobligowany do przekazania danych, o których mowa w **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej – które umożliwią tym podmiotom samodzielne raportowanie schematu podatkowego.

Dodatkowo wprowadzona zostaje zmiana procedury raportowania przez korzystającego (**art. 86c § 1, 2 i 5** Ordynacji podatkowej). Zgodnie z nowymi regulacjami korzystający będzie przekazywał Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym (MDR-1) w terminie 30 dni od dnia następnego po udostępnieniu mu schematu podatkowego, od dnia następnego po przygotowaniu przez niego schematu podatkowego do wdrożenia lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego u tego korzystającego, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej, **jeżeli:**

1) promotor nie występuje albo
2) korzystający nie został poinformowany przez promotora, zgodnie z **art. 86b § 2** Ordynacji podatkowej (promotor nie przekazał NSP lub odmowy jego nadania) lub zgodnie z **art. 86b § 3** Ordynacji podatkowej (promotor po terminie 14 dni od złożenia informacji o schemacie podatkowym nie przekazał kopii zaraportowanych danych wraz z UPO zawierającym numer ID[23)], a Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie nadał jeszcze NSP na tą informację) albo
3) korzystający został poinformowany o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z **art. 86b § 4a** Ordynacji podatkowej przez promotora, z wyłączeniem promotora, wobec którego korzystający nie jest zlecającym.

Jeśli natomiast promotor w terminie nie poinformował korzystającego o jego obowiązkach (nie przekazał mu informacji, że schematu podatkowego nie zaraportuje z uwagi na wiążącą go tajemnicę zawodową) i tym samym korzystający nie był świadomy swoich obowiązków, to w takiej sytuacji korzystający ma możliwość po uzyskaniu takiej informacji od promotora niezwłocznego zaraportowania schematu podatkowego niepóźniej niż w terminie 14 dni – co wyeliminuje nieświadome przekroczenie terminu przez korzystających (projektowany **art. 86c § 5** Ordynacji podatkowej).

Wprowadzona zmiana ma na celu przemodelowanie raportowania przez korzystających tak, by było ono zgodne z wymogami Dyrektywy, która wskazuje że właściwy podatnik (korzystający) jest obowiązany do raportowania, **jeżeli** pośrednik (promotor) nie występuje wcale lub jeżeli występuje pośrednik obowiązany do zachowania prawniczej tajemnicy zawodowej, któremu korzystający zlecił wykonanie czynności związanych z danym schematem podatkowym – oraz aby przepis ten nie stał w sprzeczności z innymi przepisami ustawy, czyniąc normy prawne w

[23)] Na podstawie numeru ID (identyfikatora dokumentu) znajdującego się na UPO podmiot może sprawdzić status złożonego dokumentu na stronie https://mdr.mf.gov.pl/sprawdz-status-dokumentu.

nich zawarte niemożliwymi do zrealizowania. Dodatkowo ograniczono zakres przekazywanych informacji w opisanej w tych przepisach sytuacji, ze względu na konieczność zapewnienia bezpieczeństwa informacjom objętych ochroną ze względu na prawniczą tajemnicę zawodową oraz ochronę danych osobowych.

Ponadto biorąc pod uwagę przywołany wcześnie wyrok TSUE w sprawie C-694/20 zmieniono dyrektywę tak, aby jej przepisy nie skutkowały nałożeniem na prawnika działającego w charakterze pośrednika – w przypadku gdy jest on zwolniony z obowiązku zgłoszenia ze względu na prawniczą tajemnicę zawodową, którą jest związany – wymogu powiadomienia każdego innego pośrednika, który nie jest jego klientem, o obowiązkach sprawozdawczych tego pośrednika. Jednakże pośrednik, który jest zwolniony z obowiązku zgłoszenia ze względu na prawniczą tajemnicę zawodową, którą jest związany, powinien pozostać obowiązany do niezwłocznego powiadomienia swojego klienta o spoczywających na tym kliencie obowiązkach zgłoszenia. Dostosowanie Ordynacji podatkowej do nowego brzmienia Dyrektywy polega na nadaniu nowego brzmienia **art. 86b § 4** Ordynacji podatkowej, dodanie **art. 86b § 4a** oraz usunięciu **art. 86b § 5, § 6** i **§ 7** Ordynacji podatkowej.

17.1. Doprecyzowanie regulacji dotyczącej spełnienia obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym w przypadku kilku podmiotów obowiązanych do jej przekazania

(art. 1 pkt 28 projektu, projektowany art. 86e Ordynacji podatkowej)

Nowelizacja wskazuje, że jeśli kilka podmiotów równocześnie jest obowiązanych do raportowania danego schematu – wykonanie tego obowiązku ciążyć będzie:

- w przypadku występowania promotorów, którzy nie są uprawnieni do zwolnienia z raportowania – na wszystkich promotorach jednocześnie;
- w przypadku, gdy nie występuje promotor lub promotor jest zobligowany do zachowania prawniczej tajemnicy zawodowej i tym samym zwolniony z raportowania, a jednocześnie występuje kilku korzystających – na korzystających zgodnie z **art. 86c § 4** Ordynacji podatkowej – w pierwszej kolejności: korzystającym, który uzgodnił schemat podatkowy z promotorem, lub ewentualnie korzystającym, który zarządza wdrożeniem tego schematu podatkowego.

Nie będzie to jednak oznaczać, że ten sam schemat podatkowy będzie raportowany wielokrotnie – zasadą powinno być, że schemat podatkowy powinien być zaraportowany jedynie jeden raz bez względu na ilość podmiotów, które będą występować w tym schemacie

podatkowym i to kiedy przystąpiły do schematu podatkowego. Tym samym przepis **art. 86e** Ordynacji podatkowej określi procedurę raportowania, możliwości zwolnienia z raportowania i możliwości uzupełniania zaraportowanych danych.

W myśl dotychczasowego brzmienia art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej, w przypadku, gdy więcej niż jeden podmiot jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i poinformowani na piśmie o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP (w przypadku braku NSP przepis art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio).

Projektowany przepis **art. 86e** Ordynacji podatkowej będzie zatem gwarantował, że:

- **Promotor** dysponujący dowodem, że informacja o schemacie podatkowym została przekazana Szefowi KAS lub właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej będzie mógł – w terminie 30 dni od otrzymania potwierdzenia nadania NSP lub otrzymania informacji o danych, które zostały zaraportowane MDR-1 – uzupełnić przekazaną pierwotnie informację o schemacie podatkowym, **wskazując w uzupełnieniu pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1, oraz dodatkowo swoje dane** (projektowany przepis **art. 86e § 1a** Ordynacji podatkowej);
- **Promotor lub korzystający**, którzy nie raportowali pierwotnej informacji MDR-1, a zauważyli w niej błędy lub braki w terminie 30 dni od otrzymania potwierdzenia nadania NSP – będą mogli uzupełnić przekazaną pierwotnie informację o schemacie podatkowym o brakujące dane (projektowany przepis **art. 86e § 1b** Ordynacji podatkowej). W uzupełnieniu będą wskazywać w niej NSP nadany temu schematowi podatkowemu, pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1, ze wskazaniem również pominiętych lub zmienionych informacji. Korzystający w tym zakresie również będzie uprawniony wskazać pominięte w pierwotnej informacji swoje dane wraz z pełnym zakresem danych, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej.

W takiej sytuacji wszystkie podmioty składając uzupełnienia, będą uzupełniać już złożone informacje pod jednym numerem NSP tak, aby Szef KAS otrzymał jak najpełniejszy obraz danego schematu podatkowego.

W ramach uzupełnienia danych (projektowany przepis **art. 86e § 1a i 1b** Ordynacji podatkowej) – Szef KAS nie będzie nadawał nowego NSP – będzie natomiast nadawał nowy NZSPT – który jest jedynie numerem technicznym zgłoszenia potrzebnym do wymiany

informacji w ramach sieci Central Comunication Network, Central Directory DAC6 (sieci do wymiany informacji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi).

W sytuacji, gdy uzupełnienie schematu podatkowego prowadziłoby m.in. do zmiany stanu faktycznego, opisu, cech rozpoznawczych czy podmiotu, co sprawiłoby, że zmieni się charakter schematu podatkowego – nie będzie można mówić o tym samym schemacie podatkowym, na który został nadany pierwotny NSP. W takiej sytuacji konieczne będzie złożenie „nowej" pierwotnej informacji i w konsekwencji, po stronie Szefa KAS powstanie obowiązek nadania nowego NSP (i NZSPT).

W takich sytuacjach, nie będzie można mówić o tej samej informacji o schemacie podatkowym i tym samym jego uzupełnianiu – gdyż zmienią się podstawowe kryteria oceny tego schematu podatkowego.

Do tego należy wskazać, że podmiot przekazujący informację uzupełnianą będzie miał obowiązki poinformowania innych osób o ID dokumentu i przekazanych danych (zgodnie z **art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej** lub z art**. 86c § 9 Ordynacji podatkowej**). Na podstawie przekazanych danych ID podmiot będzie mógł sprawdzić status dokumentu (https://mdr.mf.gov.pl/sprawdz-status-dokumentu).

Należy również wskazać, że taka konstrukcja będzie zgodna z treścią dyrektywy oraz Rozporządzenia Komisji Unii Europejskiej[24)]. W Rozporządzeniu wskazano, że istotne jest gromadzenie jak najwięcej informacji dotyczących danego uzgodnienia ze wszystkich możliwych źródeł i z **tego względu nie należy uniemożliwiać dokonywania zgłoszeń dotyczących tego samego uzgodnienia różnym podmiotom**. Takie rozwiązanie powinno poprawić również efektywność analizy przekazywanych danych po stronie administracji podatkowych. Możliwość pokazania całościowego obrazu schematu podatkowego pod jednym numerem NSP powinna doprowadzić do lepszego kojarzenia danych[25)]. Jednocześnie ta zmiana powoduje, że korzystający składający MDR-3 – nie będzie mógł już poprawiać danych zaraportowanego schematu podatkowego na formularzu MDR-3 – taka zmiana będzie

---

24) Rozporządzenie wykonawcze Komisji (UE) 2019/532 z dnia 28 marca 2019 r. zmieniające rozporządzenie wykonawcze (UE) 2015/2378 w odniesieniu do standardowych formularzy, w tym ustaleń językowych, dotyczących obowiązkowej automatycznej wymiany informacji na temat podlegający zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (Dz. Urz. UE L 88 z 29.03.2019, str. 25), dalej: „rozporządzenie".

25) Problem z pełnością przekazywanych danych nie jest jedynie problemem Polski. Europejski Trybunał Obrachunkowy w raporcie specjalnym nr 27/2024 opublikowanym w dniu 28 listopada 2024 r. wskazał problemy związane z jakością przekazywanych przez kraje członkowskie MDR do wymiany. Wskazano, że dane przesyłane przez państwa członkowskie są często niepełne, niespójne i niewystarczające do efektywnej identyfikacji ryzyk podatkowych, a administracje podatkowe, mimo obowiązku, nie prowadzą systematycznej analizy kompletności tych informacji.

umożliwiana jedynie na formularzu MDR-1. Praktyka stosowania tych przepisów pokazała, że taka aktualizacja była problematyczna dla podmiotów i czasochłonna poprzez nadmiernie rozbudowany formularz MDR-3.

18. Dostosowanie przepisów dotyczących zakresu danych przekazywanych w treści informacji o schemacie podatkowym (informacji MDR-1) i kwartalnej aktualizacji informacji (informacji MDR-4)

(art. 1 pkt 29 projektu, zmiana art. 86f § 1 oraz uchylenie art. 86f § 2–3 Ordynacji podatkowej).

Projekt zakłada dostosowanie raportowanych przez podmioty danych z uwagi na zmieniony wymóg dotyczący zawartości zbioru danych podlegającego przekazaniu (zmiana art. 8ab ust. 14 lit. a) oraz c) dyrektywy DAC8) dotyczących wskazywania m.in. oprócz danych identyfikacyjnych pośredników (promotorów) – **innych niż pośrednicy (promotorzy) zwolnieni z obowiązku zgłoszenia ze względu na prawniczą tajemnicę zawodową**, streszczenia treści schematu podatkowego, w tym wskazanie nazwy, pod jaką to uzgodnienie funkcjonuje, jeżeli taka istnieje, opisu stosownych uzgodnień, **wszelkich innych informacji, które mogłyby pomóc właściwemu organowi w ocenie potencjalnego ryzyka podatkowego**, nie prowadząc do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym. Sformułowanie „wszelkich innych informacji, które mogłyby pomóc właściwemu organowi w ocenie potencjalnego ryzyka podatkowego" jest katalogiem otwartym. Inne kraje członkowskie Unii Europejskiej bądź zaimplementowały dokładnie takie samo brzmienie art. 8ab ust. 14 lit. c) lub są na etapie wprowadzenia tego uzupełnienia do swoich regulacji. Przykładowo Ministerstwo Finansów Niemiec zdecydowało się na dokładną transpozycję regulacji Dyrektywy w tym zakresie. Znajduje to odzwierciedlenie w ustawie wdrażającej Dyrektywę Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającą Dyrektywę Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania[26)]. Ustawodawca niemiecki wprost przeniósł sformułowanie: „oraz wszelkie inne informacje, które mogłyby pomóc właściwym organom w ocenie ryzyka podatkowego", uzasadniając to faktem, iż przepisy krajowe wymagają uzupełnienia z uwagi na zmieniony wymóg wprowadzony dyrektywą DAC8 dotyczący zawartości zbioru danych podlegającego

[26)] Federalne Ministerstwo Finansów – Ustawa o wdrożeniu dyrektywy Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniającej dyrektywę Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (ustawa wykonawcza DAC8 – DAC8-UmsG).

przekazaniu. Jak wskazano w uzasadnieniu zgodnie z wymogiem dyrektywy, raport powinien zawierać nie tylko podsumowanie zawartości transgranicznego schematu podatkowego podlegającego raportowaniu, w tym – o ile jest dostępny – odniesienie do nazwy, pod którą jest on powszechnie znany, oraz opis odpowiednich uzgodnień, ale także „wszelkie inne informacje, które mogłyby pomóc właściwym organom w ocenie ryzyka podatkowego". Finlandia w projekcie rządowym skierowanym do Sejmu w sprawie obowiązku raportowania dostawców usług kryptowalutowych do przekazywania informacji w zakresie opodatkowania oraz zmiany niektórych ustaw[27)] planuje tożsame ze zmienionym art. 8ab ust. 14 lit. c) dyrektywy uzupełnienie krajowych przepisów. Rząd Republiki Chorwacji w projekcie ustawy o zmianie ustawy o współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania z dnia 28 sierpnia 2025 r.[28)] również zdecydował się na dokładne przeniesienie treści art. 1 pkt 4 lit. b (ii) Dyrektywy 2023/2226 zmieniającej art. 8ab ust. 14 lit. c). Szwecja w projekcie rządowym ustawy o sprawozdawczości i wymianie informacji o kryptoaktywach oraz innych zmian dotyczących współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków zaproponowała brzmienie wprost z Dyrektywy[29)].

Mając na uwadze powyższe – ustawodawca nie posiada kompetencji do zawężania regulacji dyrektywy poprzez stypizowanie konkretnych informacji. W konsekwencji po stronie podmiotu dokonującego raportowania informacji o schemacie podatkowym należy ocena posiadanych informacji i decyzja, które z nich mogłyby pomóc organowi w ocenie potencjalnego ryzyka podatkowego.

Konieczne jest również umożliwienie wskazania NSP nadanego raportowanemu schematowi podatkowemu niezależnie, czy NSP zostało nadane przez Szefa KAS, czy w innym państwie członkowskim – wynika to bowiem ze wskazanego rozporządzenia oraz zmienianego art. 86e Ordynacji podatkowej.

W zakresie danych o schemacie podatkowym proponuje się dodanie informacji o rezydencji podatkowej i numerze TIN (w rozumieniu art. 24 ust. 1 pkt 45 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami) promotora, korzystającego oraz innych uczestników uzgodnienia i podmiotów powiązanych z korzystającym, co zostało

---

27) Dokument HE 84/2025 vp, https://www.eduskunta.fi/FI/vaski/KasittelytiedotValtiopaivaasia/Sivut/HE_84+2025.aspx

28) https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/2016/Sjednice/2025/Kolovoz/113_sjednica_VRH/113%20-%202.docx

29) Projekt rządowy 2025/26:5 z dnia 11 września 2025 r., https://www.regeringen.se/contentassets/9976f2c1f61945baba9ea72b5e0c9895/rapportering-och-utbyte-av-upplysningar-om-kryptotillgangar-och-vissa-andra-andringar-avseende-det-administrativa-samarbetet-pa-skatteomradet-prop.-2025265.pdf

uwzględnione w projektowanym **art. 86f § 1 pkt 2 i 5** Ordynacji podatkowej. We wskazanym rozumieniu TIN to numer Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności PESEL, numer identyfikacji podatkowej NIP a w przypadku numerów nadawanych w innych jurysdykcjach numer identyfikacyjny podatnika lub jego funkcjonalny odpowiednik, stosowany przez państwo rezydencji do identyfikacji w celach podatkowych.

Ponadto w projektowanym przepisie wyeliminowano przekazywanie danych o podmiocie uczestniczącym w uzgodnieniu, gdyż taka instytucja prawna nie występuje w Dyrektywie. Dyrektywa nakazuje przekazywanie danych:

a) promotorów, korzystających i podmiotów powiązanych z korzystającym w przypadkach, gdy schemat podatkowy dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z korzystającym lub ma wpływ na podmioty powiązane z korzystającym,
b) wszelkich innych podmiotów w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na które może mieć wpływ schemat podatkowy, lub których schemat ten może dotyczyć wraz ze wskazaniem państw członkowskich Unii Europejskiej, z którym powiązane są takie podmioty,
c) wskazanie państw członkowskich Unii Europejskiej oraz innych terytoriów, których może dotyczyć schemat podatkowy

– z wyłączeniem promotorów zwolnionych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową w związku z tym zobowiązano do przekazywania tych danych w projektowanym **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej w celu wyeliminowania wątpliwości, jakie dane raportować.

Ponadto dyrektywa nakłada obowiązek raportowania o wartości uzgodnienia i taki też obowiązek proponuje się wprowadzić do Ordynacji podatkowej (jako wskazanie wartości schematu podatkowego, czyli wartości uzgodnienia tj. np. wartości kontraktu, umowy, transakcji, wnoszonych udziałów, wartości przejmowanego przedsiębiorstwa, wysokości dokonanej płatności itp. w projektowanym **art. 86f § 1 pkt 13** Ordynacji podatkowej).

Wprowadzone zostaną również przepisy dotyczące kursu, po jakim należy przeliczyć wartość schematu podatkowego oraz szacunkową wysokość korzyści podatkowej w przypadku, gdyby kwoty były w walucie obcej. Zmiana ta dotyczy zarówno danych przekazywanych na podstawie **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej (MDR-1), jak i danych przekazywanych na podstawie **art. 86j § 1a** Ordynacji podatkowej (MDR-3).

Dalej, usunięta zostanie konieczność raportowania zarówno streszczenia opisu schematu podatkowego, jak i pełnego jego opisu. W dotychczas obowiązującym art. 86f § 1 pkt 4 i 5 Ordynacji podatkowej przekazujący informację o schemacie podatkowym są obowiązani do wypełnienia dwóch pól:

- streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy oraz
- wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy.

Natomiast zgodnie z treścią dyrektywy informacje, które właściwy organ państwa członkowskiego jest obowiązany przekazać dotyczy m.in. streszczenia treści podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego (streszczenia schematu podatkowego). Dotychczas funkcjonujące rozwiązanie polegające na wypełnieniu podobnych treści dotyczących schematu podatkowego w dwóch polach nie znajduje racjonalnego uzasadnienia. Zamiast tych pól proponuje się wprowadzenie jednego, w którym zostaną umieszczone wszystkie znane informacje dotyczące schematu podatkowego, następnie będą podlegały automatycznej wymianie z innymi państwami członkowskimi. Zmiana przyczyni się do uproszczenia formularzy oraz obowiązków informacyjnych spoczywających na podmiotach obowiązanych, które w chwili obecnej zobligowane są wprowadzać opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, a następnie jego streszczenie.

Biorąc pod uwagę fakt, że pojęcie „streszczenie treści uzgodnienia" można utożsamić z pojęciem „opis uzgodnienia", nowelizując przepisy postanowiono zrezygnować z konieczności uzupełniania dwóch analogicznych pól formularza i zastąpić je jednym o nazwie „streszczenie schematu podatkowego", poprzez usunięcie z treści obecnie obowiązującego art. 86f § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej wyrazu „streszczenie" i stworzenie nowego **pkt 12** w zmienianym **art. 86f § 1** Ordynacji podatkowej.

Treść przekazywanej informacji w „streszczeniu schematu podatkowego" została znowelizowana i dostosowana do zmian dokonanych w dyrektywie DAC8. Dyrektywa DAC6 zobowiązywała raportujących schemat podatkowy do wskazywania opisu działalności **lub** uzgodnienia sformułowany w sposób abstrakcyjny i nieprowadzący do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłyby sprzeczne z porządkiem publicznym.

Na mocy znowelizowanych przepisów przekazujący informację o schemacie podatkowym nie będzie już obowiązany do wskazywania opisu działalności gospodarczej. Będzie natomiast obowiązany do wskazania w polu „streszczenie schematu podatkowego”:

- opisu stosownych uzgodnień (już bez zachowania wymogu abstrakcyjności) oraz
- podania wszelkich innych informacji, które mogłyby pomóc właściwemu organowi w ocenie potencjalnego ryzyka podatkowego

– nie prowadząc do ujawnienia tajemnicy handlowej, przemysłowej lub zawodowej lub procesu produkcyjnego, lub do ujawnienia informacji, które byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym.

W związku ze stopniowym wygaszaniem korespondencji za pośrednictwem platformy ePUAP w projektowanym **art. 86f § 1** rezygnuje się z wymogu podawania adresu do doręczeń elektronicznych lub adresu skrytki ePUAP z uwagi na stosowanie ogólnych przepisów o doręczaniu pism. Szef KAS posiada, jak inne podmioty publiczne, dostęp do bazy adresów elektronicznych (BAE) oraz do informacji, czy raportujący wyraził zgodę na doręczanie korespondencji na swoje konto w e-Urzędzie Skarbowym (eUS). Z tego powodu wymaganie tych informacji jest nadmiarowe.

18.1. Zmiany w zakresie raportowania schematów podatkowych standaryzowanych

(art. 1 pkt 29 projektu, uchylany art. 86f § 2–3 Ordynacji podatkowej i projektowana nowa treść art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej**)**

Projekt zakłada uchylenie **art. 86f § 2–3** Ordynacji podatkowej – ze względu na rezygnację z możliwości zwolnienia promotora z zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej.

W dotychczasowym stanie prawnym informację MDR-4, tj. informację kwartalną o schemacie podatkowym standaryzowanym promotor obowiązany jest przekazać do Szefa KAS, w terminie 30 dni po zakończeniu danego kwartału, zawierającą dane identyfikujące korzystającego, określone w § 1 pkt 1, 9 i 11 Ordynacji podatkowej, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił, schemat podatkowy wskazując NSP. Oprócz aspektów związanych z wymogami Dyrektywy wskazanymi powyżej występowały tutaj również liczne nieścisłości, co do obowiązku przekazywania informacji MDR-4 w przypadku dokonywania czynności wdrażania lub opracowania schematu podatkowego standaryzowanego przez podmioty, które go nie udostępniły. Przedmiotowe przepisy uzupełniono tak, aby przekazywano pełny zakres informacji, których wskazywania wymaga Dyrektywa, a także dostosowano zakres informacji, które otrzymują korzystający w przypadku schematu podatkowego standaryzowanego do

zakresu informacji, które otrzymują korzystający ze schematu podatkowego innego niż standaryzowany.

Zgodnie z odpowiednimi zmianami dot. MDR-4 (projektowany **art. 86f § 4** Ordynacji podatkowej) w terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor, który złożył informację o schemacie podatkowym standaryzowanym, będzie zobligowany do przekazywania Szefowi KAS aktualizacji, wskazując NSP, zawierającą nowe informacje o schemacie podatkowym podlegające zgłoszeniu, o których mowa w **art. 86f § 1 pkt 2 lit. a i b, pkt 5, 6 i 16**, Ordynacji podatkowej, które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia.

W przypadku, w którym promotor jest adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w Państwie Członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych **obowiązek przekazania danych w MDR-4** nie **będzie występować**. Obowiązek złożenia MDR-4 obecnie obejmuje i na podstawie projektowanych przepisów będzie obejmować jedynie promotora, który złożył pierwotny MDR-1 (tym samym jedynie promotora na którym nie ciąży prawnicza tajemnica zawodowa).

Tym samym należy pamiętać, że pozostali promotorzy będą zobligowani do raportowania pełnego zakresu danych, o których mowa w **art. 86f § 1 pkt 2 lit. a i b, pkt 5, 6 i 16**, m.in danych wszystkich korzystających, którym przekazali schemat podatkowy standaryzowany w danym kwartale. Zmiana dostosowuje brzmienie polskich przepisów do brzmienia Dyrektywy, tak aby w zakresie uzgodnień standaryzowanych przekazywane były do Szefa KAS, a w dalszej kolejności do Unii Europejskiej wszystkie dane, których Dyrektywa wymaga.

19. Dostosowanie przepisów dotyczących nadawania i unieważniania Numeru Schematu Podatkowego

(art. 1 pkt 30 projektu, projektowany art. 86g Ordynacji podatkowej)

Wprowadzane przepisy służą doregulowaniu kwestii dotyczącej nadawania NSP. W dotychczasowym stanie prawnym Szef KAS nadaje NSP, chyba że informacja o schemacie podatkowym zawiera NSP nadany przez inne państwo członkowskie UE.

Nowelizacja likwiduje obowiązek nadawania NSP przez Szefa KAS w sytuacji, gdy informacja o schemacie podatkowym przekazana do Szefa KAS zawiera już nadany NSP. Jest to efekt realizacji postanowień Komisji Europejskiej wynikający z rozporządzenia, która dopuszcza

i uznaje za pożądane raportowanie tego samego schematu podatkowego przez kilka podmiotów w celu uzyskania informacji w pełni kompletnej. W przypadku złożenia informacji o schemacie podatkowym przez inny podmiot, który wskaże nadany temu schematowi NSP (np. art. 86e Ordynacji podatkowej).

W ramach nowelizowanego **art. 86g** Ordynacji podatkowej zdecydowano dodać **§ 6 i 7**. Jeśli podmiot złoży MDR-1 i otrzyma numer NSP – będzie to potwierdzenie dla niego, że uzgodnienie, jakie wskazał w przekazywanej informacji jest schematem podatkowym (przede wszystkim, że spełnia wskazane w Ordynacji podatkowej cechy rozpoznawcze).

Jednocześnie nadanie NSP nie będzie stanowić potwierdzenia, że:

- przekazana informacja o schemacie podatkowym została wypełniona zgodnie z stanem rzeczywistym;
- opisane w przekazanej informacji zdarzenia, czynności lub sposoby opodatkowania są zgodne z prawem.

Nadanie NSP będzie równoznaczne z potwierdzeniem opisanego w informacji uzgodnienia za schemat podatkowy, jednak nie będzie potwierdzeniem, że na przekazującym spoczywał obowiązek złożenia informacji o schemacie podatkowym, z uwagi na możliwość wystąpienia wielu promotorów w ramach danego schematu podatkowego. W przypadku, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, obowiązek przekazania tej informacji spoczywa na wszystkich promotorach, przy czym wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli dysponują dowodem, że informacja o tym schemacie podatkowym została przekazana Szefowi KAS lub w innym państwie członkowskim UE. W ramach procedury nadawania NSP nie jest przeprowadzane postępowanie dowodowe – tj. Szef KAS nie bada, czy rzeczywiście dany podmiot spełnia przesłanki promotora. W formularzu MDR-1 nie jest wskazywana informacja, czy na promotorze ciąży obowiązek zachowania prawniczej tajemnicy zawodowej na gruncie innego prawa niż polskie (np. przy raportowaniu przez prawnika zagranicznego) – dane te są oświadczane przez składającego poprzez samo złożenie MDR-1. W ramach nowelizacji, mając na uwadze wątpliwości związane z raportowaniem, należy zapewnić ochronę składającym i w ramach NSP potwierdzać, że opis uzgodnienia wskazuje na występowanie schematu podatkowego, gdyż Dyrektywa zobowiązuje do raportowania „podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych" (schematów podatkowych), a nie dowolnych uzgodnień.

20. Dokonanie zmiany przepisów dotyczących dokonywania uzupełnień w zakresie złożonych informacji o schematach podatkowych

(art. 1 pkt 31 projektu, projektowany art. 86h § 1a–1h Ordynacji podatkowej oraz zmiana art. 86h § 2 Ordynacji podatkowej)

Przepis art. 86h Ordynacji podatkowej stanowił dotychczas, że Szef KAS może zwrócić się do przekazującego dokumenty MDR na podstawie przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej, o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości w szczególności w celu automatycznej wymiany informacji o uzgodnieniach transgranicznych. Dotychczas brakowało jednak podstawy prawnej do dokonania uzupełnienia dokumentu MDR-1 (i pozostałych) z własnej inicjatywy składającego, bez wezwania Szefa KAS. Dotychczasowa praktyka stosowania przepisów z obszaru MDR pokazała jednak, że istotne i potrzebne jest wprowadzenie takiej instytucji. Wskazuje na to m.in. ilość złożonych na wezwanie Szefa KAS uzupełnień do informacji MDR-1 w stosunku do pierwotnie złożonych informacji MDR-1. W okresie od 1 stycznia 2019 r. do 30 czerwca 2025 r. zgłoszono 25155 informacji o schemacie podatkowym na formularzu MDR-1 oraz 7708 uzupełnień do nich. W latach 2019–2023 procentowy udział uzupełnień w stosunku do ilości pierwotnie złożonych formularz MDR-1 wynosił odpowiednio 8,82% w 2019 roku, 35,69% w 2020 r., 35,92% w 2021 r., 43,44% w 2022 r. oraz 36,79% w 2023 r.

Mając także na uwadze, że:

- zgodnie z założeniami dyrektywy, państwa członkowskie zobligowane są do umożliwienia podmiotom aktualizacji złożonych informacji o schematach podatkowych standaryzowanych,
- w projektowanej normie **art. 86e** Ordynacji podatkowej będzie umożliwione uzupełnianie złożonych informacji MDR-1 przez inne podmioty niż składający pierwotną informację

należy wprowadzić normę umożliwiającą również pierwotnie raportującemu (promotorowi lub korzystającemu) podstawę do samodzielnego uzupełnienia złożonego wcześniej MDR-1. Na podstawie projektowanych przepisów składający pierwotną informację podmiot, będzie mógł dokonać uzupełnienia informacji o schemacie podatkowym (MDR-1) z własnej inicjatywy bez wezwania Szefa KAS.

Nadrzędną intencją ustawodawcy jest stworzenie mechanizmów do umożliwienia jak najpełniejszego przekazywania informacji i uzyskanie stanu, w którym Szef KAS otrzymuje do analizy jak największą ilość rzetelnego i pełnego materiału badawczego. Musi to prowadzić

do wyeliminowania z obrotu informacji MDR-1 zawierających niepełne lub błędne dane.

W projektowanym **art. 86h § 1a** Ordynacji podatkowej składający informację MDR-1 będzie mógł uzupełnić złożone dane niepóźniej jednak niż w terminie 7 dni od dnia złożenia pierwotnej informacji (7 dni od złożenia MDR-1). Powyższe przyczyni się do oszczędzania czasu pracy zasobów osobowych Szefa KAS i poprawy jakości złożonych przez składających informacji wypełniając tym samym główny cel dyrektywy, jakim jest rzetelne, kompletne i efektywne wykonywanie obowiązku raportowania informacji o schematach podatkowych.

Należy również podkreślić, że takie rozwiązanie, tj.: możliwość dokonywania korekty przez składającego dany dokument, ustawodawca przyjął w przypadku np.: deklaracji podatkowych oraz w przypadku korekty informacji o rachunkach nieudokumentowanych (o której mowa w art. 37 ustawy o wymianie informacji podatkowych) składanych przez raportujące instytucje finansowe na podstawie art. 36 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, tak więc nie jest to instytucja wyjątkowa w polskim systemie prawa, ani nawet w polskim systemie prawa podatkowego. W dokumencie Komisji Europejskiej „XSD User Guide. DAC6 Central Directory" nr DLV-037-7.3-84-2-4 z dnia 14 października 2022 r. dotyczącym elementów schemy dla podlegających raportowaniu uzgodnień transgranicznych przewidziano możliwość składania korekt wcześniej przekazanych uzgodnień transgranicznych (str. 15 i n.). Państwa członkowskie, które w swoich przepisach krajowych nie przewidują wprost możliwości składania korekt uprzednio zaraportowanych uzgodnień transgranicznych w wydanych instrukcjach/objaśnieniach przewidują taką możliwość, powołując się na oznaczenia z dokumentu Komisji Europejskiej: A-ID (Arrangement-ID) czyli unikalny numer uzgodnienia transgranicznego przypisywany automatycznie po przetworzeniu nowego zgłoszenia uzgodnienia oraz D-ID (Disclosure-ID) czyli unikalny numer schematu podatkowego, który jest tworzony automatycznie po przetworzeniu nowego uzgodnienia transgranicznego. W przypadku korekty należy wskazać A-ID oraz numer poprzedniego schematu podatkowego D-ID, który ma być skorygowany. Spośród krajów członkowskich, które wprowadziły takie rozwiązanie wymienić można chociażby takie państwa jak Czechy[30)],

[30)] Wyjaśnienia Generalnej Dyrekcji Finansowej, https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/otazky-a-odpovedi-k-DAC6.pdf.

Estonię[31)], Finlandię[32)], Irlandię[33)], Słowenię[34)].

W proponowanych przepisach doprecyzowano również pojęcie „uzupełnienia", przez które rozumie się ponowne złożenie wymaganych dla danej informacji danych (ponowne złożenie MDR-1). Taka konstrukcja ma na celu podkreślenie, że uzupełnienie może dotyczyć wyłącznie wskazania brakujących danych lub poprawy omyłkowo błędnie wpisanych lub zaznaczonych danych mających na celu zobrazowanie danego schematu podatkowego. Instytucja uzupełnienia nie dotyczy więc dokonanych modyfikacji udostępnionego lub przygotowywanego do wdrożenia schematu podatkowego, a wyłącznie korekcie omyłek lub uzupełnienie braków.

Dodatkowo, dodano przepis, zgodnie z którym składający, który bezzasadnie odmówi lub nie dokona w wyznaczonym terminie złożenia uzupełnień lub wyjaśnień, do których został wezwany przez Szefa KAS, może zostać ukarany karą porządkową w trybie i na zasadach określonych w rozdziale 22 działu IV Ordynacji podatkowej. Jest to nowe uprawnienie wynikające z dodanego **art. 86h § 1c** Ordynacji podatkowej, które poprawi skuteczność egzekwowania od składających prawidłowe wywiązywanie się z obowiązków wynikających z raportowania schematów podatkowych. Należy przy tym pamiętać, że Szef KAS może skorzystać z możliwości nałożenia kary porządkowej na składającego tylko w uzasadnionych przypadkach.

Zmienia się **art. 86h § 2** umożliwiający penalizowanie czynów polegających na przekazywaniu informacji, o których mowa w **art. 86f § 1** (MDR-1), po terminie oraz posługiwanie się unieważnionym NSP na gruncie przepisów Kodeksu karnego skarbowego. W zakresie pozostałych czynów penalizowanych na gruncie Kodeksu karnego skarbowego nie będzie możliwe wszczynanie i prowadzenie postępowania przygotowawczego, jeśli jedynym materiałem uzasadniającym podejrzenie popełnienia przestępstwa są informacje złożone w procedurze raportowania schematu podatkowego. Celem włączeń wskazanych w **art. 86h § 2** jest ochrona samych informacji wskazanych w raportowanych informacjach MDR przed wykorzystaniem ich jako samoistna podstawa wszczęcia przeciwko składającemu informację o

---

31) Instrukcja składania oświadczenia o uzgodnieniach transgranicznych DAC6, https://www.emta.ee/sites/default/files/documents/2021-10/Piiri%C3%BCleste%20skeemide%20deklaratsiooni%20%28DAC6%29%20esitamise%20juhend.pdf.

32) DAC6-powiadomienie o zgłoszeniu umowy, instrukcja wypełniania, https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/dac6--ilmoitus-raportoitavasta-j%C3%A4rjestelyst%C3%A4-t%C3%A4ytt%C3%B6ohje/.

33) Instrukcja wypełniania dla DAC6, część 33-03-04, https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/income-tax-capital-gains-tax-corporation-tax/part-33/33-03-04.pdf.

34) instrukcja wypełniania formularza DAC6 uzgodnienia transgranicznego, https://edavki.durs.si/OpenPortal/Dokumenti/por_cez_ara.n.sl.pdf

schemacie podatkowym (MDR-1) lub informację o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) lub kwartalnej aktualizacji informacji o schemacie podatkowym (MDR-4) postępowania karnego skarbowego, szczególnie o czynnych o charakterze uszczupleniowym. Natomiast w przypadku czynów związanych z samym procesem raportowania (nieterminowym składaniem MDR-1, MDR-3, MDR-4) ochrona taka jest nieuzasadniona, gdyż podejrzenie ich popełnienia wynika z samej informacji o schemacie podatkowym. Wszczynanie dodatkowych czynności (np. kontroli podatkowej) w celu potwierdzenia okoliczności znanych szefowi KAS jest obciążeniem dla organu KAS i niczym nieuzasadnioną niedogodnością dla przekazującego informację.

21. Rozszerzenie katalogu sytuacji, w której Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub unieważnia NSP

(art. 1 pkt 32 projektu, projektowany art. 86i Ordynacji podatkowej).

Zgodnie z dotychczasowym art. 86i Ordynacji podatkowej, Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji. Projektowana zmiana polega na rozszerzeniu katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP, o sytuację, w której złożona informacja MDR-1 dotyczy zaraportowanego już schematu podatkowego oraz modyfikacje powyższego punktu w taki sposób, aby Szef KAS miał możliwość odmowy nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że zgłoszone uzgodnienie nie spełnia znamion do uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy oraz wymogów określonych w projektowanym **art. 86f § 1** oraz **art. 86n** Ordynacji podatkowej (brak danych w przekazanym formularzu MDR-1 lub nieprawidłowy podpis w formularzach MDR-1, MDR-3 lub MDR-4).

Do omawianego **art. 86i** Ordynacji podatkowej dodano **§ 2a**, zgodnie z którym Szef KAS ma umocowanie do unieważnienia nadanego NSP na wniosek składającego informację o schemacie podatkowym w sytuacji, jeżeli schematowi podatkowemu przekazanemu w tej informacji został nadany NSP. W przypadku gdy nie wskazano we wniosku NSP nadanego schematowi podatkowemu, którego unieważnienie jest żądane lub w przypadku stwierdzenia, że wskazany NSP dotyczy innego schematu podatkowego, organ, na zasadach ogólnych wynikających z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej wzywa do uzupełnienia braków formalnych wniosku, a w przypadku braku jego uzupełnienia – pozostawia wniosek bez rozpatrzenia. Proponowane w powyższym zakresie zmiany przyczynią się do uniknięcia wielokrotnego

nadawania NSP temu samemu schematowi podatkowemu oraz rozwiązania dostrzeżonych problemów praktycznych leżących zarówno po stronie składających, jak i Szefa KAS.

Proponuje się również nowe brzmienie **art. 86i § 2** Ordynacji podatkowej, które rozszerza katalog sytuacji, w których Szef KAS może z urzędu, w drodze postanowienia, unieważnić nadany przez siebie NSP. Do już istniejących przesłanek, dodano kolejną, zgodnie z którą NSP podlega unieważnieniu z urzędu w sytuacji, gdy wyjdą na jaw **istotne** dla sprawy **nowe** okoliczności, istniejące w dniu nadania NSP, lecz nieznane Szefowi KAS w momencie jego nadania.

Podsumowując, wprowadzone zmiany przyczynią się do stworzenia spójnych warunków do nadawania oraz unieważniania NSP w przypadku wystąpienia okoliczności, o których mowa w projektowanych przepisach.

22. Usunięcie przepisu dotyczącego doręczania potwierdzenia nadania NSP oraz innych pism związanych ze stosowaniem przepisów rozdziału 11a działu III OP

(art. 1 pkt 33 projektu, uchylany art. 86ia Ordynacji podatkowej)

Z uwagi na to, że przypisy ogólne w zakresie doręczeń znajdujące się w Ordynacji podatkowej mają zastosowanie również do doręczania korespondencji dotyczącej stosowania przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej, zaproponowaną zmianą usunięto **art. 86ia** Ordynacji podatkowej (przez zmianę w zakresie **art. 86o** Ordynacji podatkowej). Zasadniczym kanałem doręczania potwierdzenia nadania NSP, odmowy nadania NSP lub unieważnienia NSP pozostaną nadal środki komunikacji elektronicznej. Zgodnie z art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej organy podatkowe w pierwszej kolejności doręczą pisma na konto składającego informację w systemie teleinformatycznym organu (w przypadku Szefa KAS na konto w e-Urzędzie skarbowym) albo na adres do doręczeń elektronicznych wpisany do Bazy Adresów Elektronicznych..

23. Wprowadzenie generalnego obowiązku przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) raz do roku, wprowadzenie możliwości wskazywania szacunkowej wysokości uzyskanej korzyści podatkowej

(art. 1 pkt 34 projektu, projektowany art. 86j Ordynacji podatkowej)

W dotychczasowym stanie prawnym złożenie przez korzystającego informacji o stosowaniu schematu podatkowego lub uzyskaniu wynikającej z niego korzyści podatkowej MDR-3 na podstawie art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej jest związane z terminem złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego. Brzmienie tego przepisu jest jednak

nieprecyzyjne. Należy przy tym zwrócić uwagę, że okresy rozliczeniowe dla poszczególnych podatków różnią się między sobą. Dla podatku dochodowego od osób prawnych okresem rozliczeniowym jest rok podatkowy, podobnie dla podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednak zgodnie z art. 8ab pkt 11 dyrektywy państwo członkowskie może nałożyć na korzystającego obowiązek informowania o stosowaniu przez siebie **w danym roku** określonego schematu podatkowego. Powiązanie obowiązku składania informacji o stosowaniu schematu podatkowego MDR-3 z okresem rozliczeniowym podatku, którego dotyczy dana informacja, chociaż nie zostało to wskazane wprost w art. 86j Ordynacji podatkowej, wiąże się z szeregiem uciążliwości dla korzystających w postaci znacznego zwiększenia ilości dokumentów składanych w ciągu każdego miesiąca do organów administracji skarbowej. W obecnie obowiązującym stanie prawnym w zależności od występującego rodzaju podatku w schemacie podatkowym, może to powodować:

- w przypadku podatku od towarów i usług konieczność comiesięcznego raportowania informacji o korzyściach MDR-3 tak długo, jak długo dany podmiot będzie istniał,
- w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych, może to powodować, że korzystający jest obowiązany do złożenia informacji o korzyściach MDR-3 przed upływem terminu na złożenie informacji o schemacie podatkowym MDR-1.
- w przypadku sytuacji, kiedy ten schemat podatkowy dotyczy kilku rodzajów podatków jednocześnie np. podatku od czynności cywilnoprawnych i podatków dochodowych – może w praktyce być trudne dla podatników ustalenie prawidłowego terminu zaraportowania MDR-3 lub spowodować składanie kilkukrotnie MDR-3 w rozbiciu na każdy podatek osobno – co nie powinno mieć miejsca na gruncie dyrektywy.

Nowelizacja polega na zmianie treści **art. 86j § 1** Ordynacji podatkowej oraz dodanie **§ 1a**, w celu doregulowania terminu złożenia informacji o stosowaniu schematu podatkowego MDR-3, tak aby nie pozostawało wątpliwości, że jest to termin coroczny, zgodny z założeniami dyrektywy w tym zakresie.

W wyniku nowelizacji przepisu, złożenie informacji o stosowaniu schematu podatkowego MDR-3:

- przez korzystających **będących podatnikami** podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych następować będzie do końca czwartego miesiąca następującego po **zakończeniu roku podatkowego**:

- a w przypadku korzystających **niebędących podatnikami** podatku dochodowego od osób fizycznych albo podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych – do końca czwartego miesiąca następującego po zakończeniu **roku kalendarzowego**.
- w przypadku korzystającego wchodzącego w skład podatkowej grupy kapitałowej rok podatkowy będzie ustalany poprzez odniesienie do roku podatkowego tej grupy (por. uchylany **art. 86j § 6** Ordynacji podatkowej i zmieniany **art. 86j § 1** Ordynacji podatkowej).

Raportowanie w tym terminie będzie niezależne od podatku w jakim korzyść podatkowa wystąpiła. Przykładowo jeśli korzyść podatkowa wystąpiła w podatku od czynności cywilnoprawnych, a korzystający jest podatnikiem podatku dochodowego będzie raportował ją na formularzu MDR-3 do końca czwartego miesiąca następującego po **zakończeniu swojego roku podatkowego.** Jeśli korzystający nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych ani podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (tym samym nie ma „roku podatkowego") będzie składał MDR-3 do końca czwartego miesiąca następującego po zakończeniu **roku kalendarzowego**.

Zgodnie z nowelizowanymi przepisami formularz MDR-3 będzie składany osobno w odniesieniu do każdego schematu podatkowego zastosowanego w danym roku podatkowym (roku kalendarzowym) lub w ramach którego uzyskano korzyść podatkową i będzie zawierał dane tego jednego schematu podatkowego. Nieskutecznym będzie składanie MDR-3 zbiorczo tj. jeden formularz w odniesieniu do wielu różnych schematów podatkowych z osobnymi NSP.

Ustawodawca wprowadza również zmiany co do treści przekazywanej informacji. Zgodnie z projektowanym **art. 86j § 1a** Ordynacji podatkowej składający informację MDR-3, jeśli nie będzie mógł wyliczyć wysokości korzyści podatkowej, będzie wskazywał szacunkową wysokość korzyści podatkowej w przypadku braku możliwości jej oszacowania. Tym samym informacja o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) powinna zawierać:

- NSP tego schematu podatkowego;
- wysokość uzyskanej przez korzystającego w tym okresie rozliczeniowym korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego, jeżeli wystąpiła, **lub szacunkową wysokość korzyści podatkowej w przypadku braku możliwości wskazania wysokości korzyści podatkowej.**

Biorąc pod uwagę dotychczas występujące problemy praktyczne podmiotów związane z wyliczaniem korzyści i jednocześnie normy, że informację o stosowaniu schematu

podatkowego składa się pod groźbą odpowiedzialności karnej (art. 86j § 7 Ordynacji podatkowej) ustawodawca zdecydował na umożliwienie podmiotom, które nie są w stanie wyliczyć dokładnie tej korzyści na wskazanie jej szacunkowej wysokości.

Jednocześnie dodano **art. 86j § 1b** Ordynacji podatkowej, który reguluje kwestię związaną z przeliczaniem korzyści podatkowej wyrażonej w walutach obcych (analogicznie do omawianego powyżej **art. 86f § 1a** Ordynacji podatkowej). Zgodnie z treścią projektowanego przepisu wyrażone w innej walucie niż złoty polski kwoty, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień przekazania informacji o stosowaniu schematu podatkowego.

Ponadto, wychodząc naprzeciw postulatom raportujących postanowiono dopuścić możliwość podpisywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) również przez pełnomocników – na takiej samej zasadzie jak obecnie MDR-1.

W związku z wprowadzeniem przedmiotowych zmian w zakresie podpisu uchyla się **art. 86j § 6** Ordynacji podatkowej (podpisywanie MDR-3 w ramach podatkowej grupy kapitałowej lub grupy VAT).

Wprowadzone zmiany przyczynią się do wydłużenia raportującym czasu na prawidłowe przygotowanie i złożenie informacji o zastosowanym schemacie podatkowym oraz ewentualnych korzyściach podatkowych otrzymanych w związku z jego zastosowaniem oraz uproszczą formalności, jakie ciążą na korzystających.

Dodatkowo w związku ze zmianami uchyla się **art. 86j § 2–3** Ordynacji podatkowej. Informacja o stosowaniu schematu podatkowego, a informacja o schemacie podatkowym to dwa osobne dokumenty o odmiennych funkcjach. Informacja o schemacie podatkowym (MDR-1) ma na celu dostarczenie Szefowi KAS przede wszystkim danych o mechanizmie danego schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu natomiast informacja o stosowaniu schematu podatkowego (MDR-3) ma na celu dostarczenie Szefowi KAS danych o stosowaniu schematu podatkowego podlegającego zgłoszeniu oraz o ewentualnych uzyskanych korzyściach wynikających zastosowaniu danego schematu podatkowego.

24. Umożliwienie złożenia informacji o stosowaniu schematu podatkowego (informacji MDR-3) również przez pełnomocnika

(art. 1 pkt 34 projektu, uchylenie art. 86j § 4 Ordynacji podatkowej).

Obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika. Wprowadzenie tego rozwiązania znacznie usprawni proces sporządzania i przekazywania informacji MDR-3 do Szefa KAS.

25. Uchylenie uprawnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych

(art. 1 pkt 35 projektu, uchylenie art. 86k Ordynacji podatkowej, art. 1 pkt 40 projektu – uchylenie art. 119m § 3 Ordynacji podatkowej)

W ramach projektowanych przepisów zdecydowano na usunięcie przepisu uprawniającego ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania ogólnych wyjaśnień dotyczących możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych (art. 86k Ordynacji podatkowej). W ramach polskiego systemu podatkowego i Ordynacji podatkowej istnieją już podobne instytucje – m.in. interpretacje ogólne i objaśnienia podatkowe (z art. 14a § 1 Ordynacji podatkowej) – utrzymywanie tym samym osobnej instytucji w ramach MDR nie jest zasadne. Tym bardziej, że w ramach wydawania interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych zastosowanie się przez podatnika do interpretacji lub objaśnień powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k–14m Ordynacji Podatkowej. Takiej ochrony nie zapewnia instytucja z uchylanego art. 86k Ordynacji podatkowej – tym samym brak jest argumentów do jej utrzymywania.

W wyniku powyższej zmiany niezbędne jest uchylenie art. 119m § 3 Ordynacji podatkowej w zakresie wydawania przez Radę do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania opinii dotyczących przedstawionych założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 86k § 2 Ordynacji podatkowej.

26. Uchylenie obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych

(art. 1 pkt 35 projektu, uchylenie art. 86l i art. 86m Ordynacji podatkowej)

Posiadanie wewnętrznej procedury pozostaje zjawiskiem pożytecznym i pożądanym, niemniej należy podkreślić, że to w gestii samych podmiotów należy pozostawić decyzję o

wprowadzeniu i stosowaniu wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Zachowanie należytej staranności jest bowiem wymagane wobec podmiotów działających w charakterze profesjonalnym, jednak wdrożone konkretne środki i procedury służące zachowaniu staranności powinny pozostać w gestii podmiotów, od których wymaga się dochowania należytej staranności. Z punktu widzenia interesu państwowego i Unii Europejskiej najważniejsze jest terminowe, rzetelne, kompletne i efektywne wykonywanie obowiązku raportowania informacji o schematach podatkowych, dlatego ustawodawca proponuje zmiany w przepisach mające na celu umożliwienie podmiotom obowiązanym do raportowania w koncentrowaniu się na prawidłowym i terminowym wykonywaniu obowiązków raportowania, a nie na sankcjonowanym obowiązku posiadaniu procedury wewnętrznej, która pozostaje kwestią wtórną w stosunku do celów dyrektywy, która nie obliguje do wprowadzania i stosowania przedmiotowej procedury.

Dotychczasowa praktyka stosowania regulacji w tym zakresie wskazuje również, że podmioty działające na rynku, w tym również jednostki samorządu terytorialnego, w obawie przed możliwymi konsekwencjami karnymi grożącymi na gruncie Kodeksu karnego skarbowego, decydowały się na zakup od podmiotów świadczących usługi doradztwa podatkowego usług związanych m.in. z przygotowywaniem procedur związanych z raportowaniem schematów podatkowych, nawet w sytuacji, gdy obowiązek taki nie występował po ich stronie. W przypadku jednostek samorządu terytorialnego skutkowało to niezasadnym wydatkowaniem środków publicznych, ponieważ były one wydatkowane jedynie z obawy przed możliwością nałożenia sankcji za nieposiadanie wewnętrznej procedury, a nie w związku z koniecznością wykonania obowiązków wynikających z przepisów MDR. Powyższe zjawisko potwierdza również zasadność zmian legislacyjnych polegających na uchyleniu obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych i pozostawienie w gestii podmiotów zobowiązanych do przekazywania informacji MDR podjęcie decyzji o wprowadzeniu i stosowaniu takiej procedury.

W konsekwencji uchylenia **art. 86l** Ordynacji podatkowej dotyczący obowiązku posiadania procedury wewnętrznej, uchyla się również możliwość nałożenia kary pieniężnej za jej brak określonej w **art. 86m** Ordynacji podatkowej. Wszystkie postępowania, które zostały wszczęte w tym zakresie, a nie zostały zakończone zostaną umorzone. Zgodnie z treścią art. 189c ustawy Kodeks postępowania administracyjnego, w przypadku zmiany stanu prawnego organ

obowiązany jest stosować ustawę względniejszą dla strony. W konsekwencji nowe brzmienie ustawy – pozbawione podstawy do wymierzenia kary – będzie prowadzić do umorzenia lub zakończenia postępowań na korzyść stron. Uporządkowanie stanu prawnego poprzez jednoznaczne usunięcie przepisu jest więc celowe i eliminuje dalsze wątpliwości co do stosowania sankcji. Uchylenie art. 86m Ordynacji podatkowej zapewni większą spójność systemu MDR, przywróci proporcjonalność sankcji oraz ujednolici krajowe rozwiązania z praktyką państw członkowskich UE, które co do zasady, nie przewidują samej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych jak i odrębnych kar administracyjnych za jej brak.

27. Doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej stosowanych w zakresie nieuregulowanym w dziale III rozdziale 11a

(art. 1 pkt 38 projektu, zmiana art. 86o Ordynacji podatkowej)

W zakresie nieuregulowanym w odniesieniu do informacji o schematach podatkowych zastosowanie znajdzie odpowiednio przepis art. 120, art. 125, art. 126, art. 129, art. 130, art. 140, art. 208, art. 211– 215 rozdziałów 3, 3a, 5, 6, 7, 8, 11, 14, 16 i 22 działu IV. Projekt zakłada modyfikacje obecnie obowiązujących odesłań do działu IV Ordynacji podatkowej oraz rezygnację ze stosowania przepisów działu VIIIA dotyczącego wydawania zaświadczeń. W projekcie uporządkowano kwestę odesłań do odpowiednich przepisów działu IV Ordynacji podatkowej poprzez dodanie rozdziału 3 – strona, rozdziału 8 – wszczęcie postępowania, rozdziału 11 – dowody, rozdziału 22 – kary porządkowe oraz poprzez usunięcie rozdziału 23 regulującego koszty postępowania.

28. Zmiany w zakresie niewykonywania obowiązków MDR wskazanych w ustawie Kodeks karny skarbowy oraz wprowadzenie nowych sankcji

(art. 8 pkt 2 projektu, zmiana art. 80f Kodeksu karnego skarbowego)

W art. 80f § 1 i 2 Kodeksu karnego skarbowego proponuje się zmiany polegające na dodaniu odpowiedzialności karnej skarbowej za składanie po terminie: informacji o uzyskanej korzyści podatkowej lub dokonywaniu jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego (MDR-3) oraz kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4). Terminowe przekazywanie danych, o których mowa w art. 86f § 4 oraz art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej, jest kluczowe dla zapewnienia organom podatkowym bieżącej i skutecznej kontroli nad realizacją obowiązków w tym zakresie. Wprowadzenie jednolitej sankcji za wskazane typy naruszeń zwiększa przejrzystość regulacji oraz wzmacnia

jej funkcję prewencyjną, motywując do terminowego i prawidłowego realizowania obowiązków informacyjnych.

W ramach zmian w kks uchyla się sankcję dotyczącą niewystępowania do podmiotu zlecającego czynności z odrębnym pismem o przekazanie mu oświadczenia na piśmie, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, lub występowanie o oświadczenie po terminie (obecny art. 80f § 3 pkt 4 kks). Na podstawie zmian w ramach przepisów o raportowaniu schematów podatkowych wystąpienie z pismem o oświadczenie jest nieobowiązkowe (projektowany **art. 86b § 1a Ordynacji podatkowej**), gdyż promotor wykonujący czynności wspomagające na tym etapie zdaje sobie sprawę (lub powinien zdawać sobie sprawę), że podjął się czynności wspomagających w ramach schematu podatkowego.

29. Umożliwienie opatrywania zawiadomień ZAW-NR (zawiadomienie o zapłacie należności na rachunek bankowy inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT) podpisem przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji

(art. 1 pkt 39 projektu, projektowany art. 117ba § 3a Ordynacji podatkowej)

Umożliwienie zastosowania pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji, udzielonego na podstawie art. 80a § 1 Ordynacji podatkowej, odpowiednio do formularzy ZAW-NR (zarówno tych składanych drogą elektroniczną, jak i tych składanych w sposób tradycyjny) będzie skutkowała tym, że podpisywanie zawiadomień ZAW-NR przez pełnomocnika nie będzie wiązało się z koniecznością każdorazowego składania pełnomocnictwa szczególnego. Podpisywanie tych zawiadomień będzie możliwe w oparciu o pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji. Zmiana ta jest zatem korzystna dla podatników, gdyż ułatwia korzystanie z przysługujących uprawnień.

30. Doprecyzowanie definicji strony w postępowaniu podatkowym dotyczącym osób trzecich (zarządcy sukcesyjnego i fundacji rodzinnej)

(art. 1 pkt 42 lit. a projektu, projektowany art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z art. 133 § 1 stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoba trzecia, o której mowa w art. 110–117c, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

Z art. 117d i art. 117e Ordynacji podatkowej wynika, że osobami trzecimi są także odpowiednio zarządca sukcesyjny i fundacja rodzinna, które to podmioty są stronami postępowania podatkowego. Powinno to znaleźć odzwierciedlenie w art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zmiana definicji strony zawarta w art. 133 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez objęcie również tych podmiotów ma charakter doprecyzowujący.

31. Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego

(art. 1 pkt 43 projektu, projektowany art. 138a § 6 Ordynacji podatkowej)

Z art. 138a § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że tylko strona (żaden inny podmiot) może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Katalog podmiotów, które mogą działać przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego powinien zostać poszerzony o inne podmioty, tj. inne osoby w rozumieniu art. 155 § 1, w zakresie, w jakim wzywane one są do złożenia pisemnych wyjaśnień lub przedstawienia dokumentacji. Pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie, gdy nie toczy się jeszcze żadna procedura podatkowa, albo też w toku tej procedury. Proponowany przepis **art. 138a § 6** Ordynacji podatkowej umożliwi zatem doręczanie wezwań w tym zakresie do pełnomocników ogólnych tych podmiotów. Wezwany podmiot będzie również uprawniony do działania przez ustanowionego w tej sprawie pełnomocnika szczególnego. Zatem przedstawienie odpowiedzi w imieniu tych podmiotów będzie możliwe przez pełnomocników ogólnych lub szczególnych. Ułatwiony zatem zostanie kontakt z podmiotami, które dostrzegły potrzebę ustanowienia pełnomocnika ogólnego lub, już w toku sprawy, pełnomocnika szczególnego oraz przyspieszony zostanie przepływ informacji pomiędzy organem podatkowym a wzywaną osobą. Propozycja nie umożliwi natomiast korzystania z pełnomocnika przy innych czynnościach (np. przesłuchanie świadka).

Wskazać należy na dostrzeżoną praktykę, w której podmioty, np. posiadające siedzibę poza granicami RP, wykorzystują instytucję pełnomocnika ogólnego w sprawach, w których nie są stroną. Praktyka ta nie ma obecnie podstaw prawnych.

Źródłem informacji w procedurach podatkowych jest nie tylko jego strona, ale także inne podmioty na co wskazuje m. in. art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej. Podmioty te mogą udzielać informacji także w formie dokumentów i oświadczeń. Z kolei zgodnie z art. 180 § 1 tej ustawy jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Stworzenie prawnej możliwości skorzystania z usług pełnomocnika ogólnego lub szczególnego przez podmioty niebędące stroną, ograniczy konieczność osobistego zaangażowania się podatnika w kontaktach z organem podatkowym, a także ułatwi działanie w przypadku podmiotów, które mają siedzibę poza granicami RP.

32. Doprecyzowanie przepisów o doręczeniach i ich dostosowanie do zmian w ustawie o doręczeniach elektronicznych

(art. 1 pkt 44, 46, 48–5o projektu, zmiana w art. 138c § 1, art. 145 § 2, art. 148 § 1 i art. 151 § 1 oraz uchylenie art. 144 § 5 i art. 145 § 2a Ordynacji podatkowej)

Pierwsza zmiana w **art. 138c § 1 zdanie pierwsze** Ordynacji podatkowej polega na doprecyzowaniu, że w pełnomocnictwie każdy pełnomocnik wskazuje adres do doręczeń w kraju. Wskazanie tego adresu jest konieczne, ponieważ w razie niemożności doręczenia pisma na adres do doręczeń elektronicznych, doręczenie musi nastąpić pod adresem „fizycznym" wskazanym w pełnomocnictwie, zgodnie z art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej. Wprowadzana zmiana jest zgodna z aktualnym brzmieniem formularzy pełnomocnictwa ogólnego (PPO-1), pełnomocnictwo szczególnego (PPS-1) i pełnomocnictwa do doręczeń (PPD-1). Adres pełnomocnika do doręczeń w kraju (dalszego pełnomocnika do doręczeń) jest wskazywany w części C.2 (C.5) tych pełnomocnictw. Konsekwencją ustanowienia obowiązku wskazania przez każdego pełnomocnika – także nierezydenta – adresu dla doręczeń w kraju, jest uchylenie art. 145 § 2a, regulującego przypadek doręczenia pisma pełnomocnikowi, który takiego adresu nie posiada.

Druga zmiana w **art. 138c § 1** Ordynacji podatkowej polega na skreśleniu drugiego zdania tego przepisu wskazującego, że adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wskazuje adres do doręczeń elektronicznych. Obowiązek posiadania przez wymienione podmioty adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych (BAE), powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego wynika z art. 9 ust. 1 pkt 1–3 ustawy o doręczeniach elektronicznych. W Ordynacji podatkowej nadmiarowy jest obowiązek wskazania adresu do doręczeń elektronicznych, ponieważ organy podatkowe mają obowiązek sprawdzić ten adres w bazie adresów elektronicznych.

Zmiany w **art. 145 § 2, art. 148 § 1 i art. 151 § 1** Ordynacji podatkowej mają charakter doprecyzowujący. Doprecyzowanie polega na wskazaniu, że przepisy te mają zastosowanie w przypadku doręczania pism w postaci papierowej, o którym jest mowa w art. 144 § 1b i 1c Ordynacji podatkowej. Wprowadzając zmiany w niniejszej ustawie związane z uchwaleniem

ustawy o doręczeniach elektronicznych, nie dostosowano ww. przepisów do specyfiki doręczeń elektronicznych. Nie jest możliwe doręczenie pisma w trybie art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej (na adres do doręczeń elektronicznych) pod adresem zamieszkania, w lokalu siedziby osoby prawnej czy też pełnomocnikowi pod adresem kancelarii wskazanym w pełnomocnictwie. Ponadto adres do doręczeń elektronicznych ma swoją definicję w art. 2 pkt 1 ustawy o doręczeniach elektronicznych i jest pojęciem odrębnym od adresu „fizycznego", Mimo tego pojawiają się wątpliwości czy nie należy pod pojęciem adresu rozumieć wszystkich „rodzajów" adresu, zarówno fizycznych (np. adres zamieszkania) jak i elektronicznych. Wprowadzana zmiana art. 145 § 2 doprecyzuje ta kwestię. Zostanie zatem wyraźnie wskazane, że zakres zastosowania art. 145 § 2, a także art. 148 § 1 i art. 151 § 1 Ordynacji podatkowej jest ograniczony wyłącznie do doręczania pism pod „fizycznym" adresem.

Skreślenie art. 145 § 2a jest wynikiem zmian w art. 138c § 1, zgodnie z którym pełnomocnictwa wymagać będą wskazania adresu do doręczeń w kraju. Ponadto występujące obecnie w tym przepisie pojęcie „adres elektroniczny" zostało we wszystkich pozostałych jednostkach redakcyjnych Ordynacji podatkowej dotyczących komunikacji elektronicznej zastąpione pojęciem „adres do doręczeń elektronicznych" wraz z wejściem w życie ustawy z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych. Pozostawienie w jednym przepisie pojęcia adres elektroniczny, budzącego spory w orzecznictwie sądowych co należy przez nie rozumieć (przykładowo w zakresie adresu poczty elektronicznej) nie znajduje obecnie uzasadnienia.

Uregulowane w art. 144 § 5 Ordynacji podatkowej zasady doręczania pism pełnomocnikom profesjonalnym i organom administracji publicznej (za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo w siedzibie organu podatkowego) są aktualnie zbieżne z regulacjami ogólnymi zawartymi w art. 144 § 1a–1c Ordynacji podatkowej oraz w ustawie o doręczeniach elektronicznych. Stąd uzasadnione jest uchylenie **art. 144 § 5** Ordynacji podatkowej. Zmiany te nie oznaczają, że „nieelektroniczne" sposoby doręczania pism wskazane w art. 144 § 1b i 1c będą jedynymi możliwymi w przypadku pełnomocników. Wręcz przeciwnie, nadal obowiązywać będzie priorytet doręczania pism pełnomocnikom za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej, zgodnie z hierarchia (kolejnością) doręczeń określoną w art. 144 § 1a–1c. Do pełnomocnika, będącego zawsze osobą fizyczną, zastosowanie znajdą wprost uregulowania rozdziału 5 Ordynacji podatkowej dotyczące osób fizycznych, z uwzględnieniem odmienności wynikających z art. 145 § 2 dotyczącego miejsca doręczania korespondencji za pośrednictwem operatora pocztowego lub pracowników organu podatkowego.

33. Doprecyzowanie przepisów o doręczaniu pism w siedzibie organu podatkowego

(art. 1 pkt 51 projektu, dodanie art. 153 § 3 Ordynacji podatkowej)

Aktualne przepisy art. 153 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej dotyczące skutków odmowy przyjęcia pisma w postaci papierowej odnoszą się do doręczeń w sposób określony w art. 144 § 1b lub 1c Ordynacji podatkowej (w ramach publicznej usługi hybrydowej, przez upoważnionych pracowników lub funkcjonariuszy organu podatkowego lub przez organy lub osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów oraz przesyłką rejestrowaną, o której mowa w art. 3 pkt 23 ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe[35)]). Można mieć wątpliwości czy przepisy art. 153 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej odnoszą się do skutków odmowy przyjęcia pism w siedzibie organu podatkowego. Aby rozwiać te wątpliwości proponuje się doprecyzowanie w **nowym § 3 w art. 153** Ordynacji podatkowej, że przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do doręczania pisma w siedzibie organu podatkowego. Projektowany art. 153 § 2 w związku z § 3 Ordynacji podatkowej nie będzie już budzić wątpliwości, czy odmowa przyjęcia pisma doręczanego przez pracownika w siedzibie organu podatkowego równoznaczna z doręczeniem tego pisma w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata – podobnie jak w przypadku doręczania pisma przez tego samego pracownika w siedzibie lub miejscu zamieszkania albo przez pracownika operatora pocztowego.

34. Wprowadzenie możliwości zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego

(art. 1 pkt 45 projektu, zmiana art. 138d Ordynacji podatkowej)

Stosownie do art. 138i § 1 Ordynacji podatkowej, ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Obecnie niezawodowy pełnomocnik ogólny nie jest uprawniony do samodzielnego zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego. Rodzi to problemy w przypadku braku wywiązania się przez mocodawcę z obowiązku takiego zawiadomienia. W projektowanym **art. 138d § 5a** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby każdy pełnomocnik ogólny, nie tylko zawodowy, miał możliwość zawiadamiania o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Ograniczy to ryzyko figurowania w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych nieaktualnych informacji.

Zmiana proponowana w **art. 138d § 5** Ordynacji podatkowej ma charakter dostosowawczy.

[35)] Dz. U. z 2025 r. poz. 366, z późn. zm.

35. Rozszerzenie możliwości doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego

(art. 1 pkt 47 lit. a projektu, zmiana art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej)

Art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu nie przewiduje możliwości doręczenia wydruku pisma utrwalonego w postaci elektronicznej, który został opatrzony kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. Na opatrywanie taką pieczęcią pism utrwalonych w postaci elektronicznej z drugiej strony pozwala przepis art. 126 § 1 zdanie trzecie Ordynacji podatkowej. W celu zapewnienia spójności między tymi regulacjami, proponuje się rozszerzyć możliwość doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego (projektowany **art. 144b § 1** Ordynacji podatkowej).

Ponadto uchyla się art. **art. 144b § 1a** dotyczący klauzuli tajemnica skarbowa. Powody zmiany zawarto w dalszej części uzasadnienia dotyczącej działu VII Ordynacji podatkowej.

36. Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania

(art. 1 pkt 53 lit. a projektu, projektowany art. 165 § 5 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej)

Projektowana zmiana art. 165 § 5 pkt 1 Ordynacji podatkowej polega na wydzieleniu jego części wspólnej oraz lit. a i b. W zakresie art. 165 § 5 pkt 1 lit. a O.p. przepis odpowiada dotychczasowej treści art. 165 § 5 pkt 1 O.p. Projektowany art. 165 § 5 pkt 1 lit. b O.p. umożliwi wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu, jeśli podatnik nie złożył w terminie informacji, o której mowa w przepisach prawa podatkowego. Ponadto przepis ten wprowadza zasadę, że postępowanie podatkowe w tym zakresie będzie się toczyć bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania. Rezygnacja z doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania przyspieszy w tych sprawach wydanie decyzji podatkowej. Jako przykład można wskazać sytuację, gdy osoba fizyczna nabywa nieruchomość, a wszystkie dane, które są potrzebne do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, posiada organ podatkowy (np. na skutek otrzymywania zawiadomień o dokonanych zmianach w ewidencji gruntów i budynków oraz aktów notarialnych) i nie jest

konieczne przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego (np. w kwestii związania nieruchomości z działalnością gospodarczą).

Informacjami, o których mowa w propozycji tego przepisu są informacje wskazane w:

- art. 6 ust. 6 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych[36)];
- art. 6a ust. 5 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym[37)];
- art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym[38)].

37. Wprowadzenie w postępowaniu podatkowym możliwości przesłuchania strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwości utrwalenia obrazu lub dźwięku z przesłuchania

(art. 1 pkt 54 projektu, projektowany art. 199b Ordynacji podatkowej)

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej przewiduje w art. 76 możliwość zdalnego przesłuchania kontrolowanego lub świadka dla celów kontroli celno-skarbowej. W projektowanym **art. 199b** Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzić analogiczną możliwość zdalnego przesłuchania strony lub świadka w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy. Proponowany przepis art. 199b § 1 Ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem art. 76 § 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Proponowana regulacja wskazuje jako warunek przeprowadzenia zdalnego przesłuchania posiadanie przez organ odpowiednich środków technicznych. Obecnie zdalne przesłuchanie w toku kontroli celno-skarbowej odbywa się w siedzibie organu Krajowej Administracji Skarbowej właściwym dla miejscowości, w której strona lub świadek przebywa w obecności pracownika tego organu (art. 76 ust. 2 ustawy o KAS). Zapewnia to odpowiednie warunki poufności przesłuchania i pewność co do identyfikacji przesłuchiwanej osoby. Po zmianach wprowadzonych w art. 199b Ordynacji podatkowej podobne zasady będą dotyczyć przesłuchań prowadzonych na odległość także w toku postępowania podatkowego prowadzonego przez wszystkie organy podatkowe.

Na mocy przepisu art. 199b § 2 Ordynacji podatkowej organ podatkowy może utrwalić za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk albo dźwięk przesłuchanie strony lub świadka prowadzone zarówno w trybie zdalnym, jak i stacjonarnym, jeżeli organ podatkowy posiada odpowiednie środki techniczne. Utrwalenie zapisu obrazu i dźwięku albo dźwięku

---

36) Dz. U. z 2025 r. poz. 707.
37) Dz. U. z 2025 r. poz. 1344.
38) Dz. U. z 2025 r. poz. 176.

z przesłuchania strony lub świadka nie narusza praw osoby przesłuchiwanej, a umożliwia kompleksową ocenę zeznań.

W gestii organu podatkowego pozostawia się decyzję czy przesłuchanie w trybie zdalnym i stacjonarnym zostanie utrwalone za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk albo dźwięk z uwagi na to, że to organ posiada najlepszą wiedzę w zakresie potrzeby utrwalenia danego przesłuchania. To rozwiązanie jest odmienne od wynikającego z art. 76 ust. 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, w którym wskazuje się na obligatoryjność utrwalenia obrazu i dźwięku przeprowadzanej czynności. Utrwalenie obrazu i dźwięku albo dźwięku będzie zasadne, jeśli stanowić będzie realizację zasady prawdy obiektywnej (art. 122 § 1 Ordynacji podatkowej – w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym).

Jednocześnie proponuje się odpowiednie stosowanie przepisów art. 76 ust. 2, 4 i 5 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wydanych na podstawie art. 76 ust. 6 tej ustawy.

Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej proponowanych rozwiązań pozwoli na wykorzystanie w postępowaniu podatkowym istniejącego potencjału organizacyjno-technicznego organów podatkowych z korzyścią dla strony i świadka oraz organów podatkowych. Wprowadzane możliwości przeprowadzenia i utrwalenia zdalnego przesłuchania przyczyni się do zwiększenia poziomu respektowania zasady szybkości postępowania, a także zasady budowania zaufania podatników do organów podatkowych poprzez zniwelowanie niedogodności związanej z koniecznością odbycia dalszej podróży w celu uczestnictwa w przesłuchaniu.

Niektóre szczegółowe kwestie dotyczące zdalnego przesłuchania i utrwalania przesłuchania, w tym standardy techniczne i organizacyjne gwarantujące autentyczność oraz bezpieczeństwo (integralność i poufność) danych osób przesłuchiwanych oraz czas przechowywania danych są zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 lipca 2021 r. w sprawie utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów kontroli celno-skarbowej (Dz. U. z 2021 r. poz. 1457). Przepisy tego rozporządzenia będą miały odpowiednie zastosowanie do czynności zdalnego przesłuchania strony lub świadka i utrwalenia przesłuchania w postępowaniu podatkowym.

38. Zniesienie obowiązku podpisywania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym,

sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej

(art. 1 pkt 55 projektu, zmiana art. 210 § 1a Ordynacji podatkowej)

Aktualne brzmienie art. 210 § 1a Ordynacji podatkowej przewiduje wyjątek od zasady opatrywania podpisem osoby upoważnionej niektórych decyzji sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci papierowej. Wprowadzenie tego wyjątku było związane z dużą liczbą decyzji wydawanych w krótkim czasie przez samorządowe organy podatkowe w sprawie ustalenia zobowiązania w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego. W praktyce jednak brzmienie niniejszej regulacji powoduje, że decyzje sporządzane z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego wydawane w postaci papierowej nie są podpisywane, zaś w postaci elektronicznej wymagają podpisu elektronicznego. Zróżnicowanie podejścia do kwestii podpisu decyzji tylko ze względu na sposób jej wydania nie znajduje uzasadnienia.

Proponowana zmiana przepisu polega na wydzieleniu jego części wspólnej oraz pkt 1 i 2. Punkt 1 dotyczy wyłącznie decyzji w postaci papierowej. W tym zakresie przepis art. 210 § 1a Ordynacji podatkowej nie zmienia się i przewiduje, że decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzana z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, może zamiast podpisu własnoręcznego osoby upoważnionej do jej wydania, zawierać podpis mechanicznie odtwarzany lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania. Nowością jest punkt 2, który przewiduje, że w przypadku decyzji w postaci elektronicznej wystarczające jest wskazanie imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania.

Projektowana zmiana w art. 210 § 1a pkt 2 Ordynacji podatkowej przewiduje rezygnację z obowiązku podpisywania decyzji w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej, przez osobę upoważnioną. Zmiana usprawni funkcjonowanie samorządowych organów podatkowych, nierzadko wydających corocznie decyzje wymiarowe w liczbie przekraczającej nawet kilkadziesiąt tysięcy w ramach danego samorządu.

39. Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji

(art. 1 pkt 56 projektu, zmiana art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej)

Aktualne brzmienie art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej przewiduje możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. W praktyce obserwuje się, że niejednokrotnie postępowania w przedmiocie uzupełnienia lub sprostowania decyzji są inicjowane przez stronę wyłącznie w celu wykorzystania ich jako instrumentu służącego wyczerpywaniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Intencją strony nie jest w takich przypadkach rzeczywiste uzyskanie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, lecz zainicjowanie za jego pośrednictwem szeregu procedur wpadkowych. Strona z założenia składa zażalenie na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, a w skrajnych przypadkach wnosi także o uzupełnienie samego postanowienia oraz „suplementuje" swoje kolejne pisma i wnioski brakami formalnymi, które organ musi wyjaśniać w procedurze wezwań. Należy podkreślić, że każda konieczność wezwania o uzupełnienie braku formalnego przedłuża bieg takiego postepowania o miesiąc.

Proponowana zmiana w art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej polega na rezygnacji z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. Celem tej zmiany jest ograniczenie instrumentalnego wszczynania (w wyniku wniesienia zażalenia) postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia, których jedynym skutkiem jest przedłużenie postępowania, mające często dodatkowo na celu wyczerpanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Proponowane rozwiązanie ma na celu zwiększenie efektywności postępowań oraz przeciwdziałanie obstrukcyjnemu wykorzystywaniu tej instytucji przez stronę. Postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły być skarżone w odwołaniu od decyzji, co wynika z art. 237 Ordynacji podatkowej.

Ponadto w miejsce dotychczasowego drugiego zdania w art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej („Przepis § 4 stosuje się odpowiednio") wskazano wprost, że termin do wniesienia odwołania od decyzji lub skargi będzie biegł od dnia doręczenia tego postanowienia.

40. Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania

(art. 1 pkt 57 projektu, art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

Z treści przepisu art. 228 § 1 pkt 3 w zw. z § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że na tej podstawie można pozostawić odwołanie bez rozpatrzenia w drodze ostatecznego postanowienia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 Ordynacji podatkowej

(odwołanie powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie). Z kolei w przypadku np. braku podpisu na odwołaniu konieczne jest wydanie rozstrzygnięcia w oparciu o przepis art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej. Nie jest zasadne utrzymywanie takiego dualizmu. Podstawa prawna pozostawienia bez rozpatrzenia środka odwoławczego nie powinna być zróżnicowana w zależności od tego, jakim brakiem formalnym jest obarczone odwołanie/zażalenie.

Proponuje się zmianę w **art. 228 § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej polegającą na uzupełnieniu dyspozycji tego przepisu o przesłankę braku spełnienia warunków określonych w art. 168 § 2–3a Ordynacji podatkowej.

Wprowadzenie proponowanej zmiany pozwoli na zastosowanie art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej i wydanie postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, ostatecznego w administracyjnym toku instancji, bez względu na rodzaj braków formalnych odwołania. Projektowana zmiana nie wyłącza zastosowania art. 169 § 1 i 1a w postępowaniu odwoławczym, bowiem zgodnie z art. 235 Ordynacji podatkowej, w sprawach nieuregulowanych w art. 220–234 w postępowaniu przed organami odwoławczymi mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji. Ponadto, jak wskazano w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 stycznia 2024 r.[39)] *„do braków formalnych, które rodzą obowiązek organu wezwania strony do ich usunięcia, zalicza się takie braki, które uniemożliwiają nadanie podaniu właściwego biegu”*, a zatem również te wynikające z art. 168 § 2–3a oraz art. 222 Ordynacji podatkowej.

Stosownie do art. 168 § 3 Ordynacji podatkowej, protokół z ustnie wniesionego podania (odwołania) powinien być podpisany także przez pracownika, który go sporządził. W razie braku podpisu pracownika na protokole nie może mieć zastosowania art. 228 w § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej w projektowanym brzmieniu, ponieważ brak formalny nie może być usunięty przez wnoszącego ustnie odwołanie do protokołu. W takim przypadku wzywa się pracownika organu I instancji, a nie stronę, do złożenia brakującego podpisu na protokole z ustnie wniesionego odwołania.

41. Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z kwoty 5000 do 10 000 zł

39) Wyrok NSA z 30.01.2024 r., III FSK 464/23.

(art. 1 pkt 58 projektu, zmiana art. 274 § 1 pkt 1, § 2 i 3 Ordynacji podatkowej)

Aktualnie zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku albo nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku korekty deklaracji z urzędu przez organ podatkowy nie może przekraczać kwoty 5000 zł. Limit ten obowiązuje od 2016 r. W związku ze zmianą wartości pieniądza wynikającą z inflacji limit ten jest zbyt niski. Proponuje się podwyższenie do 10000 zł wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub wysokości straty, która może zostać zmieniona w wyniku korekty deklaracji z urzędu przez organ podatkowy.

Proponowane zmiany w **art. 274 § 2** i **3** Ordynacji podatkowej polegają na rezygnacji z doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii korekty deklaracji sporządzonej przez organ podatkowy na rzecz przekazywania wyłącznie informacji o skorygowaniu deklaracji. W obecnym stanie prawnym organ podatkowy, który dokonał korekty deklaracji z urzędu doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty lub zwrotu podatku albo nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu. Rozwiązanie takie jest czasochłonne i generuje koszty po stronie organu podatkowego związane ze sporządzaniem kserokopii i wydruków deklaracji skorygowanych przez organy podatkowe, które obecnie muszą być doręczane podatnikowi. Obecnie przytłaczająca większość deklaracji składana jest drogą elektroniczną i nie jest możliwe sporządzenie jej „kserokopii". Konieczne jest drukowanie dokumentów elektronicznych (deklaracji) w celu naniesienia na nich poprawek.

Projektowane rozwiązanie zakłada uproszczenie, w ramach czynności sprawdzających, polegające na możliwości korygowania z urzędu deklaracji, bez konieczności doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Procedura korygowania deklaracji z urzędu ma zastosowanie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy oczywistych omyłek i błędów rachunkowych oraz wypełnienia deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami, co nie wymaga jakiegokolwiek udziału podatnika. Większość błędów stwierdzonych w toku czynności sprawdzających nie ma wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego lub wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego w stopniu minimalnym. Projektowane rozwiązanie z jednej strony pozwoli zmniejszyć nakłady poniesione na funkcjonowanie organów podatkowych, z drugiej natomiast ograniczy obowiązki organów podatkowych do niezbędnego minimum. Organ podatkowy, po skorygowaniu deklaracji

z urzędu, będzie zobligowany jedynie do doręczania podatnikowi informacji o przyczynie korekty oraz związanej z korektą zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, wysokości straty lub podatku do zapłaty, albo informacji o braku takich zmian. Informacja o przyczynie korekty powinna wskazywać w sposób jasny i czytelny dla podatnika te pozycje deklaracji, które zostały skorygowane przez organ podatkowy i w jaki sposób, aby podatnik na podstawie takiej informacji był w stanie ocenić czy może zaakceptować taką korektę. Informacja będzie zawierać pouczenie o prawie wniesienia sprzeciwu.

W porównaniu do aktualnego stanu prawnego w art. 274 w § 2 O.p. dodano obowiązek przekazywania przez organ podatkowy informacji o przyczynie korekty oraz informacji o zmianie wysokości podatku do zapłaty, mając na uwadze konieczność przekazania pełnych informacji dotyczących korekty deklaracji dokonanej przez organ. Wprowadzenie obowiązku wskazania przez organ podatkowy wysokości podatku do zapłaty po korekcie z urzędu ma na celu ułatwienie podatnikowi szybkiego zorientowania się w jej skutkach finansowych i dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego. W art. 274 w § 1 w pkt 2 i w § 2 O.p. doprecyzowano także pojęcie „nadwyżki podatku do przeniesienia" jako „podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych".

42. Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie i uzupełnienie

(art. 1 pkt 47 lit. b, pkt 59, 60, 61, 62, 64, 65, 66 lit. b, 68, 72–75 projektu, uchylenie art. 144b § 1a, art. 293 § 2 pkt 3, art. 294 § 1 pkt 4b, 5 i 9, art. 295c, art. 296, art. 297 § 3, art. 297b, art. 297d, art. 297e § 1 część wspólna, art. 299, art. 299b–299e oraz 299i Ordynacji podatkowej)

Przepisy o tajemnicy skarbowej zawarte w dziale VII Ordynacji podatkowej posługują się zamiennie pojęciami „akta", „akta spraw podatkowych" i „akta podatkowe". W celu ujednolicenia terminologii, proponuje się, aby w przepisach tych używane było pojęcie „akta". Występuje ono obecnie w art. 297 w § 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, § 4 i 5, w art. 297a w § 1, 2 i 4, w art. 298 we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w art. 299a Ordynacji podatkowej. Zmianę terminologii zaproponowano w projektowanych **art. 296**, **art. 297 § 3, art. 297b, art. 297e, art. 299 § 1 i 2 oraz art. 299c–art. 299e**.

Z art. 293 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej wynika, że dane zawarte w aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe objęte są tajemnicą skarbową. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań KAS należy rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a, art. 286 § 1 oraz art. 299 Kodeksu karnego[40)], w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS. Akta postępowań przygotowawczych prowadzonych o ww. przestępstwa zawierają indywidualne dane podatników, płatników lub inkasentów. Pod tym względem zawartość tych akt jest w istocie swej tożsama jak akt postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Zatem jest pożądane, aby indywidualne dane podatników, płatników lub inkasentów zawarte w aktach postępowań przygotowawczych prowadzonych przez organy KAS w przypadku powyższych przestępstw powszechnych były objęte tajemnicą skarbową (projektowany **art. 293 § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej).

W projekcie proponuje się uchylenie nadmiarowej regulacji **art. 144b § 1a** Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, organ podatkowy oznacza pismo utrwalone w postaci elektronicznej klauzulą: „Tajemnica skarbowa”. Regulacja ta jest zbędna, ponieważ obowiązek oznaczania klauzulą „Tajemnica skarbowa” określonej kategorii dokumentów przewidują art. 184 § 2a, art. 297a § 4 i art. 299a Ordynacji podatkowej. Obowiązek ten istnieje niezależnie od tego, czy dokument jest utrwalony w postaci papierowej czy elektronicznej.

Katalog osób obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej należy uzupełnić o:

– pracowników jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowanych, do których podstawowej działalności należy świadczenie usług informatycznych na rzecz urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz na rzecz innych jednostek organizacyjnych podległych temu ministrowi lub przez niego nadzorowanych tj. pracownicy Centrum Informatyki Resortu Finansów (**art. 294 § 1 pkt 4b** Ordynacji podatkowej) oraz
– osoby działające w imieniu podmiotów świadczących usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych (**art. 294 § 1 pkt 9** Ordynacji podatkowej) .

[40)] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. z 2025 r. poz. 383, z późn. zm.).

Dotychczasowy brak uwzględniania pracowników jednostek, które wykonywały i wykonują zadania w zakresie świadczenia usług informatycznych polegających w szczególności na projektowaniu, budowie, wdrażaniu i utrzymywaniu oraz rozwoju systemów informatycznych, w których przetwarzane są dane objęte tajemnicą skarbową, nie jest właściwy (w tym pracownicy Centrum Informatyki Resortu Finansów). Biorąc pod uwagę zakres danych objętych tajemnicą skarbową przetwarzanych w systemach informatycznych wykorzystywanych w działalności organów podatkowych (zwłaszcza w KAS), działanie przez ww. podmiot wyłącznie na podstawie art. 294 § 4 Ordynacji podatkowej (jako „inne osoby", którym udostępniono informacje) wydaje się niewystarczające. Stąd też konieczne jest jednoznaczne rozszerzenie na wyspecjalizowaną jednostkę wykonującą zadania informatyczne na rzecz ministra właściwego ds. finansów publicznych oraz KAS jako posiadającą możliwość dostępu do danych zgromadzonych i przetwarzanych w tych systemach, gdyż w znacznej mierze bez takiego dostępu nie będzie istniała realna możliwość prawidłowego świadczenia usług informatycznych, zwłaszcza w zakresie odnoszącym się do działań na bazach danych, w których dane podatkowe są przetwarzane.

Pośród osób obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej art. 294 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej wymienia osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych. Katalog tych osób proponuje się uzupełnić o osoby odbywające wolontariat (projektowany **art. 294 § 1 pkt 5** Ordynacji podatkowej). Stosownie do art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie[41)], wolontariusze mogą wykonywać świadczenia na rzecz organów administracji publicznej, z wyłączeniem prowadzonej przez nie działalności gospodarczej. W **art. 294 § 1 pkt 5** Ordynacji podatkowej po wyrazie „praktykę" skreślono wyrazy „zawodową lub studencką". Zmiana ta będzie oznaczać, że osoby odbywające każdą praktykę (zawodową, studencką lub absolwencką) w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych będą obowiązane do przestrzegania tajemnicy skarbowej.

Nowelizacja zakłada wprowadzenie nowego brzmienia treści art. 295c Ordynacji podatkowej, której celem jest doprecyzowanie oraz rozszerzenie zakresu podmiotów uprawnionych do dostępu do informacji o schematach podatkowych (MDR) oraz dokumentów związanych z tymi informacjami, gromadzonymi na podstawie działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej. Dotychczasowe brzmienie przepisu ograniczało dostęp do danych MDR w zasadzie do

41) Dz. U. z 2025 r. poz. 1338.

pracowników załatwiających sprawę lub prowadzących działalność analityczną oraz ich przełożonych. W praktyce utrudniało to wykorzystanie tych informacji przez organy Krajowej Administracji Skarbowej realizujące zadania kontrolne, w szczególności kontrole prowadzone na podstawie art. 54 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Rozszerzenie uprawnienia o pracowników, funkcjonariuszy i ich przełożonych przeprowadzających kontrole, o których mowa w art. 54 ustawy o KAS, ma na celu zapewnienie właściwego dostępu do danych niezbędnych do wykonywania ustawowych obowiązków kontrolnych. Informacje pozyskiwane w ramach raportowania schematów podatkowych stanowią istotne źródło wiedzy o działaniach podatników mogących mieć wpływ na wykonanie obowiązków podatkowych, dlatego ich wykorzystanie w toku kontroli jest uzasadnione, proporcjonalne oraz konieczne dla skutecznego wykonywania zadań przez KAS. Zmiana zwiększy efektywność kontroli, wzmocni proces analityczny poprzedzający czynności kontrolne oraz pozwoli na pełniejsze wykorzystanie zasobów informacyjnych administracji skarbowej. Jednocześnie przepis zachowuje jasny i zamknięty katalog podmiotów uprawnionych, wyłączający z niego największą grupę pracowników KAS tj. wykonujących zadania w urzędach skarbowych. Ograniczenie we wprowadzanym art. 297d § 2 organów uprawnionych do naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowej zapewni ochronę danych wrażliwych MDR oraz pozostaje zgodny z zasadą minimalizacji dostępu do informacji. Wprowadzenie omawianej regulacji wyeliminuje dotychczasowe luki funkcjonalne i zapewni spójność całego systemu MDR z kompetencjami KAS.

We wprowadzeniu do wyliczenia w aktualnym art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej wskazuje się tylko naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych jako organy podatkowe uprawnione do udostępniania akt objętych tajemnicą skarbową, w tym akt zawierających informacje wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej (z banków i innych instytucji finansowych), podmiotom określonym w art. 297 Ordynacji podatkowej. We wprowadzeniu do wyliczenia w art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej proponuje się wskazać ogólnie, że organy podatkowe, z wyjątkiem organów podatkowych wymienionych w art. 13 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej (tj. samorządowych organów podatkowych), są podmiotami uprawnionymi do udostępniania wymienionych wyżej akt, ponieważ także inne organy podatkowe np. dyrektorzy izb administracji skarbowej czy Szef Krajowej Administracji Skarbowej (jest organem podatkowym w zakresie, o którym mowa w art. 13 § 2 O.p.) mogą dysponować aktami, które powinny być udostępnione uprawnionych podmiotom. Przepis art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej, tak jak obecnie, nie będzie dotyczyć samorządowych organów

podatkowych, które nie mają uprawnień do występowania o informacje wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej (z banków i innych instytucji finansowych).

Obecnie uprawnienie organów do pozyskania od organu podatkowego informacji zawartych w aktach podatkowych w zakresie niezbędnym do weryfikacji treści oświadczenia o wysokości dochodów (przychodów) albo oświadczenia o niezaleganiu w podatkach może być zrealizowane tylko wtedy, gdy organy te są obowiązane do przyjęcia takiego oświadczenia na podstawie odrębnych ustaw (art. 299c Ordynacji podatkowej). Podstawę prawną do przyjęcia przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oświadczenia producenta świń ubiegającego się o pomoc, określającego wysokość obniżonego dochodu ze sprzedaży świń, nie są przepisy ustawy a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 stycznia 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu i sposobów realizacji niektórych zadań Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa – § 13zl ust. 9 pkt 5 lit. b[42)]. W celu umożliwienia Agencji uzyskiwanie od organów podatkowych informacji z akt spraw podatkowych dla celów weryfikacji takiego oświadczenia, proponuje się zastąpienie w **art. 299c** Ordynacji podatkowej wyrazu „ustaw" wyrazem „przepisów".

W myśl dyrektywy DAC6 – jednym z jej celów było nadanie uprawnień organom podatkowym do identyfikacji obszarów erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków. Zasadnicze znaczenie ma to, aby organy podatkowe państw członkowskich uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Proponuje się zatem doprecyzowanie **art. 297d** Ordynacji podatkowej i **art. 133** Kodeksu karnego skarbowego w taki sposób, aby nie było wątpliwości, które organy i w jakim zakresie mają możliwość uzyskania dostępu do zgłoszonych informacji o schematach podatkowych. W związku z proponowaną zmianą, informacje te mogą być wykorzystywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego i dyrektora izby administracji skarbowej w celu realizacji zadań określonych w art. 2 ust. 1 pkt 16c ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej lub w toku postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe określone w art. 80f Kodeksu karnego skarbowego. Ze względu na charakter danych zawartych w informacjach o schematach podatkowych, inne organy podatkowe niż Minister Finansów, Szef KAS oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych i nadzorujący ich dyrektorzy izb administracji skarbowej, nie będą uprawnione do ich pozyskania.

Przepis art. 299b § 1 Ordynacji podatkowej uprawnia Szefa KAS do wyrażenia zgody na ujawnienie przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych

[42)] Dz. U. z 2015 r. poz. 187, z późn. zm.

i dyrektorów izb administracji skarbowej, określonych informacji objętych tajemnicą skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbowa i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw. Obecne przepisy **art. 299b** Ordynacji podatkowej nie zawierają podstawy prawnej do ujawnienia informacji objętych tajemnicą skarbową samodzielnie przez Szefa KAS. Należy zauważyć, że Szef KAS wykonuje własne zadania związane z wytwarzaniem informacji objętych tajemnicą skarbową. Stąd może zaistnieć potrzeba ich ujawnienia przez samego Szefa KAS, bez udziału organów podległych (projektowane **§ 1 i 2**). Nie ulega natomiast zmianie przepis § 3 art. 299b Ordynacji podatkowej, który wymaga od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wyrażenia zgody na piśmie, na uzasadniony wniosek naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej na ujawnienie informacji stanowiących tajemnicę skarbową. Dodatkowo wskazać należy, że do tej pory Szef KAS (wcześniej Minister Finansów) wyjątkowo rzadko korzystał z przysługującego mu już od wielu lat uprawnienia. W latach 2020–2025 Szef KAS otrzymał z podległych organów 13 wniosków, nie uwzględniając żadnego z nich.

Zmiany zaproponowane w projektowanym **art. 299i** związane są z koniecznością umożliwienia wykonywania prac informatycznych przez podmioty, które jako takie nie są podmiotami upoważnionymi w świetle przepisu art. 294 § 1 Ordynacji podatkowej. Dane objęte tajemnicą skarbową są przetwarzane zarówno w postaci papierowej, jak i elektronicznej, w szczególności w ramach systemów informatycznych, zaś właścicielami biznesowymi tych danych są podmioty uprawnione, w szczególności organy podatkowe. Przetwarzanie danych w systemach informatycznych wiąże się z wykonywaniem zadań w zakresie świadczenia usług informatycznych oraz zapewnienia infrastruktury informatycznej niezbędnej do działania tych systemów. W ramach resortu finansów funkcje te wykonują Centrum Informatyki Resortu Finansów, Aplikacje Krytyczne sp. z o.o., rzadziej same organy podatkowe. Podmioty te same nie zawsze są w stanie zapewnić wykonanie wszelkich wymaganych usług, zwłaszcza w obszarach specjalistycznych, także związanych z wykonywaniem czynności, których nie da się zrealizować bez dostępu do baz danych objętych tajemnicą skarbową. Dlatego też część takich zasobów musi być pozyskiwane od podmiotów komercyjnie zajmujących się tego typu usługami (i to zarówno w zakresie poszczególnych usług, jak i zasobów – choćby w obszarze tzw. *bodyleasingu*).

Pracownicy jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowanych, do których podstawowej działalności należy

świadczenie usług informatycznych na rzecz urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz na rzecz innych jednostek organizacyjnych podległych temu ministrowi lub przez niego nadzorowanych (pracownicy Centrum Informatyki Resortu Finansów) oraz osoby działające w imieniu podmiotów świadczących usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych będą składać przyrzeczenie, o którym mowa w art. 294 § 2 Ordynacji podatkowej (projektowane **art. 294 § 1 pkt 4b i 9** Ordynacji podatkowej), oraz podlegać odpowiedzialności karnej za naruszenie tajemnicy skarbowej.

Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie oraz uzupełnienie usunie wątpliwości, jakie pojawiły się w praktyce stosowania tych przepisów.

43. Ułatwienie realizacji zadań przez Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, ministra właściwego do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Ministra Spraw Zagranicznych, Ministra Cyfryzacji, ministra właściwego do spraw gospodarki, Narodowy Fundusz Zdrowia, Polską Agencję Nadzoru Audytowego i Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych

(art. 1 pkt 63, pkt 66 lit. a, 67, 69, 70, 71, pkt 74 lit. c projektu, zmiana art. 297 § 1 pkt 2b, 4 i 4a, art. 297e § 1 pkt 3, art. 298 pkt 6h, art. 299 § 3 pkt 14a, art. 299a, art. 299aa, art. 299e § 3 i 4 Ordynacji podatkowej)

W praktyce mogą wystąpić przypadki, że minister właściwy do spraw gospodarki zwróci się do Szefa KAS o przekazanie akt, w tym objętych tajemnicą bankową, i udzielenie informacji dotyczących podmiotów objętych sankcjami, potrzebnych do realizowania zadań określonych w art. 6a ust. 2 i art. 6b ust. 2 ustawy z dnia 13 kwietnia 2022 r. o szczególnych rozwiązaniach w zakresie przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego[43)]. Na gruncie obowiązujących przepisów Ordynacji podatkowej organy Krajowej Administracji Skarbowej nie mogą udostępnić akt i udzielić na wniosek ministra właściwego do spraw gospodarki takich informacji. Niezbędne jest dokonanie zmiany przepisów **art. 297 § 1 pkt 2b i art. 297e § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej w celu umożliwienia udostępniania przez organy Krajowej Administracji Skarbowej akt i informacji objętych tajemnicą skarbową ministrowi właściwemu do spraw gospodarki w zakresie koniecznym do realizacji przez niego zadań nałożonych w ustawie o szczególnych rozwiązaniach w zakresie

43) Dz. U. z 2025 r. poz. 514.

przeciwdziałania wspieraniu agresji na Ukrainę oraz służących ochronie bezpieczeństwa narodowego.

Obowiązujący art. 297 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej uprawnia naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych do udostępniania Rzecznikowi Praw Obywatelskich akt, w tym akt zawierających informacje wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej, wyłącznie w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym. W myśl zaś art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich[44)], po zbadaniu sprawy Rzecznik może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi.

Problem pojawia się w sytuacji, gdy Rzecznik zwraca się do organów podatkowych o udostępnienie akt konkretnej sprawy z postępowania podatkowego, jeszcze przed formalnym zgłoszeniem udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Zapoznanie się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ jest konieczne do dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik Praw Obywatelskich podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej. W większości przypadków z prośbą o pomoc do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich zwracają się osoby niemające profesjonalnego pełnomocnika, który mógłby zadbać o przekazanie całości dokumentacji podatkowej.

W celu rozwiązania istniejącego problemu proponuje się zmianę w **art. 297 § 1 pkt 4** Ordynacji podatkowej, która zapewni Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostęp do akt podatkowych, w tym akt zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w ustawie o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

Zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców[45)], w zakresie ochrony praw przedsiębiorców Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi i skargi kasacyjne do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi. Z treści ww. przepisu wynika, że uprawnienia Rzecznika odnoszące się do ochrony praw przedsiębiorców są zbliżone do uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich, o których mowa w art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

---

44) Dz. U. z 2024 r. poz. 1264.
45) Dz. U. z 2023 r. poz. 1668, z późn. zm.

Z punktu widzenia realnego wpływu na sytuację mikro-, małych i średnich przedsiębiorców oraz w celu należytego wykonywania zadań ustawowych, niezbędne jest przyznanie Rzecznikowi możliwości zapoznania się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ podatkowy, jeżeli jest to konieczne do dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej (projektowany **art. 297 § 1 pkt 4a** Ordynacji podatkowej).

W **art. 298 pkt 6h** Ordynacji podatkowej proponuje się zapewnić ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji dostęp do akt niezawierających informacji, o których mowa w art. 182, w związku ze sprawowaniem nadzoru nad dostawcami usług cyfrowych w zakresie wykonywania wynikających z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa[46)] obowiązków dotyczących zgłaszania incydentów istotnych.

Brak właściwej normy kompetencyjnej w przepisach prawa uniemożliwia dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową tj. zestawienia przyporządkowanych do odpowiedniego kodu PKD podmiotów spełniających przesłanki zaklasyfikowania ich do kategorii co najmniej średnich przedsiębiorców (kryteria identyfikacyjne odnoszące się do wyników finansowych prowadzonego przedsiębiorstwa wraz z przypisaniem do każdego z tych podmiotów numeru identyfikacyjnego).

Dostęp do ww. danych objętych tajemnicą skarbową przyczyni się nie tylko do znacznego zwiększenia efektywności nadzoru nad dostawcami usług cyfrowych, ale tym samym wpłynie na bezpieczeństwo, ciągłość oraz wiarygodność świadczonych usług cyfrowych oraz przyczyni się do wzmocnienia krajowego i unijnego systemu cyberbezpieczeństwa. Bezpieczeństwo świadczonych usług cyfrowych ma bowiem istotne znaczenie dla prowadzenia działalności gospodarczej wielu podmiotów, co przełoży się na bezpieczeństwo świadczenia wielu usług kluczowych państwa.

W **art. 299 § 3 pkt 14a Ordynacji podatkowej** wskazano Prezesa Narodowego Funduszu Zdrowia jako uprawnionego do otrzymywania od organów podatkowych informacji objętych tajemnicą skarbową w celu realizacji zadań ustawowych związanych z zapewnieniem dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w szczególności w zakresie produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych.

46) Dz. U. z 2026 r. poz. 20.

Narodowy Fundusz Zdrowia (NFZ) w systemie opieki zdrowotnej zajmuje się finansowaniem świadczeń zdrowotnych. Realizując swoje ustawowe zadania w zakresie kontroli, opisane w dziale IIIA ustawy z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych[47)], zwanej dalej „ustawą o świadczeniach" Departamentowi Kontroli NFZ potrzebne są informacje dotyczące dokumentacji finansowej, w tym faktur oraz innych dokumentów finansowo – księgowych, potwierdzających zakup produktów refundowanych lub dokonywanie korekt tych dokumentów przez podmioty kontrolowane.

Doświadczenia kontrolne Funduszu dostarczają jednoznacznych wniosków na kanwie kontroli umów na wydawanie produktów refundowanych, że niezbędnym źródłem dowodowym są informacje pochodzące przede wszystkim z faktur korygujących, w szczególności dotyczące leków lub surowców farmaceutycznych, dowodzące transakcji pomiędzy apteką ogólnodostępną a hurtownią farmaceutyczną. Pozyskanie tych informacji możliwe jest tylko poprzez zwrócenie się z prośbą do właściwych organów podatkowych.

Dodać należy, że wszelkie dowody, które są gromadzone w ramach postępowania kontrolnego NFZ są objęte, zgodnie z dyspozycją przepisu art. 61z ust. 1 ustawy o świadczeniach, tajemnicą kontrolerską, co jest dodatkowym gwarantem zachowania poufności informacji pozyskiwanych na podstawie przepisu art. 299 § 3 pkt 14a Ordynacji podatkowej.

Proponuje się stworzenie podstawy prawnej, która pozwoli ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych udostępniać akta podatkowe lub informacje w nich zawarte (z wyłączeniem informacji podlegających szczególnej ochronie, wymienionych w art. 182 Ordynacji podatkowej) ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych i ministrowi właściwemu do spraw gospodarki (projektowany **art. 299aa** Ordynacji podatkowej). Akta lub informacje będą mogły być udostępniane odpowiednio:

- w związku z toczącymi się postępowaniami przed instytucjami i organami Unii Europejskiej,
- w zakresie niezbędnym do reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi oraz w postępowaniach przed innymi organami międzynarodowymi,
- w zakresie niezbędnym do wyjaśnienia spraw rozpatrywanych w ramach systemu SOLVIT.

47) Dz. U. z 2025 r. poz. 1461, z późn. zm.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w oparciu o art. 298 pkt 1 Ordynacji podatkowej, może uzyskiwać od organów podatkowych akta niezawierające informacji wymienionych w art. 182 Ordynacji podatkowej.

Stosownie do art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej[48)] dział członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej obejmuje m. in. sprawy zgodności polskiego systemu prawa z prawem Unii Europejskiej oraz ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej w relacjach z instytucjami i organami Unii Europejskiej, w tym w postępowaniach przed organami sądowymi Unii Europejskiej, a także przed Trybunałem Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). W zakresie tych spraw minister właściwy do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, m.in.:

- zapewnia reprezentację Rzeczypospolitej Polskiej w postępowaniach przed organami sądowymi Unii Europejskiej i Trybunałem Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) (art. 13 ust. 3 pkt 5 ustawy o działach administracji rządowej),
- koordynuje udział w postępowaniach w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonych przez instytucje i organy Unii Europejskiej (art. 13 ust. 3 pkt 4 ustawy o działach administracji rządowej).

Z kolei stosownie do art. 32 ust. 1 pkt 2 ustawy o działach administracji rządowej dział sprawy zagraniczne obejmuje sprawy reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej za granicą, w tym także przed sądami i trybunałami międzynarodowymi.

Przepis art. 299aa pkt 2 Ordynacji podatkowej umożliwi prawidłowe realizowanie przez Ministra Spraw Zagranicznych zadań w zakresie reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej w postępowaniach przed Europejskim Trybunałem Praw Człowieka, w postępowaniach skargowych o zbliżonym charakterze, a prowadzonych przed organami traktatowymi, takimi jak np. Komitet Praw Człowieka ONZ, działającymi na podstawie ratyfikowanych przez Polskę umów międzynarodowych dotyczących ochrony praw człowieka oraz w postępowaniach międzynarodowych dotyczących wykonywania orzeczeń sądów i trybunałów międzynarodowych.

W kwestii wykonywania orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 46 ust. 2 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności[49)] to Komitet Ministrów Rady Europy, a nie Europejski Trybunał Praw Człowieka,

[48)] Dz. U. z 2025 r. poz. 1275, z późn. zm.
[49)] Dz. U. z 1993 r. poz. 284.

sprawuje nadzór nad wykonaniem wyroków Trybunału. Komitet Ministrów Rady Europy dysponuje również uprawnieniami wskazanymi w art. 46 ust. 3 i 4 Konwencji.

Koordynowanie udziału w postępowaniach w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonych przez instytucje i organy Unii Europejskiej oraz reprezentowanie i ochrona interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi mogą wiązać się z koniecznością uzyskania dostępu do informacji objętych tajemnicą skarbową. SOLVIT to bezpłatny system, który pomaga rozwiązywać problemy wynikające z niewłaściwego zastosowania europejskiego prawa przez urzędy innych państw Unii Europejskiej, Norwegii, Lichtensteinu i Islandii.

Zgodnie z Zaleceniami KE z dnia 17 września 2013 r. w sprawie zasad regulujących SOLVIT celem systemu SOLVIT jest szybkie, skuteczne i nieformalne przedstawienie rozwiązań problemów, które napotykają osoby prywatne i przedsiębiorstwa, gdy instytucje publiczne odmawiają im praw przysługujących obywatelom UE w zakresie działalności na rynku wewnętrznym (pkt I.A). Sprawy w ramach systemu SOLVIT dotyczą problemów transgranicznych, spowodowanych przez ewentualne naruszenie prawa Unii regulującego rynek wewnętrzny przez organ administracji publicznej, w przypadku których problemy te nie są przedmiotem postępowania na poziomie krajowym czy unijnym (pkt II Zaleceń KE).

Centrum SOLVIT Polska funkcjonuje od maja 2004 r. i umiejscowione jest w Departamencie Spraw Europejskich w Ministerstwie Rozwoju i Technologii. Centrum SOLVIT Polska występuje o opinię MF m.in. w sprawach podatkowych, w których skarżący zgłaszają możliwe naruszenia prawa przez organy podatkowe lub zwracają się o nieformalną poradę w kwestiach transgranicznych problemów podatkowych.

Akta, o których mowa w art. 298 Ordynacji podatkowej, lub informacje, o których mowa w art. 299 § 1 tej ustawy, przekazywane ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych i ministrowi właściwemu do spraw gospodarki będą podlegały oznaczeniu klauzulą „Tajemnica skarbowa” (projektowany **art. 299a** Ordynacji podatkowej).

Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny m.in. nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich. Nadzór nad działalnością Agencji sprawuje Minister Finansów. Agencja dysponuje uprawnieniami do dostępu do Krajowego Rejestru Sprawozdań (art. 8a ust. 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze

Sądowym[50]). Nie dysponuje jednak analogicznym uprawnieniem w odniesieniu do sprawozdań finansowych składanych Szefowi KAS. Sprawozdania te znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych i obejmują zarówno sprawozdania złożone bezpośrednio do Szefa KAS, jak i złożone do KRS, a następnie udostępnione Szefowi KAS.

W projektowanym **art. 299e § 3** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby Szef KAS udostępniał Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego dane zawarte w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących (sprawozdaniach z badania tych sprawozdań finansowych), znajdujące się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 90 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym[51]. Dane udostępniane z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych są niezbędne Agencji do porównania z danymi ze sprawozdań rocznych firm audytorskich w celu zidentyfikowania ewentualnych nieprawidłowości w tych sprawozdaniach, w tym mając na względzie ryzyko istnienia zjawiska świadczenia usług badania przez osoby nieuprawnione, co mogłoby mieć istotnie negatywny wpływ na rozwój rynku biegłych rewidentów i firm audytorskich oraz na jakość sprawozdań finansowych sporządzanych przez podmioty gospodarcze w Polsce. Dodatkowo dane te będą także wykorzystywane na potrzeby przeprowadzania kontroli i ustalania jaka dokumentacja będzie jej podlegać, zwiększając efektywność pracy Agencji.

Do zadań Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych (dalej: KCIK) należy m.in. opracowywanie analiz informacji kryminalnych (art. 6 pkt 3 ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o przetwarzaniu informacji kryminalnych[52]). Aktualnie Szef KCIK, w celu pozyskania informacji zawartych w aktach spraw podatkowych, występuje do organów podatkowych na terenie całego kraju (art. 299 § 3 pkt 7 Ordynacji podatkowej). Z kolei organy podatkowe wykonują swoje zadania w szczególności przy wykorzystaniu Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, w którym odnotowywane są m.in. dane z deklaracji składanych przez podatników oraz rozstrzygnięcia organów wydanych w toku postępowania. Współadministratorem danych zawartych w tym rejestrze jest Szef KAS (art. 35 ust. 2 ustawy o KAS). Proponowany **art. 299e § 4** Ordynacji podatkowej ma celu usprawnienie procesu udzielania informacji dla Szefa KCIK przez Szefa KAS, odciążając pracowników organów podatkowych od konieczności udzielania odpowiedzi w sposób tradycyjny. Pozwala również zachować Szefowi KCIK większą anonimowość, a także zmniejszyć krąg osób

[50] Dz. U. z 2025 r. poz. 869, z późn. zm.
[51] Dz. U. z 2025 r., poz. 1891.
[52] Dz. U. z 2025 r. poz. 1759.

poinformowanych o prowadzonych działaniach operacyjnych w stosunku do konkretnej osoby. Automatyzacja pracy po obu stronach pozwala na ograniczenie lub wyeliminowanie czasochłonnych i powtarzalnych zadań.

44. Ujednolicenie treści pouczeń o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń

(art. 1 pkt 76 projektu, zmiana art. 306h § 2 Ordynacji podatkowej)

Zmiana **art. 306h § 2** ma charakter ujednolicający w Ordynacji podatkowej treści pouczeń o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń. Jest to brzmienie analogiczne do przepisu np. art. 60 § 1c i art. 119zzl § 5 Ordynacji podatkowej. Zgoda podatnika nie będzie wymagana, jeżeli z żądaniem wydania zaświadczenia występuje małżonek podatnika pozostający z nim we wspólności majątkowej. Małżonek podatnika składa oświadczenie o pozostawaniu z podatnikiem we wspólności majątkowej pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Oświadczenie to zawiera klauzulę o następującej treści: „Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.”. Klauzula ta zastępuje pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń.

Dodatkowo wprowadzono zmianę w **art. 154a § 3** Ordynacji podatkowej. Zmiana ma charakter dostosowawczy w zakresie określenia organu podatkowego, którym jest dyrektor izby administracji skarbowej (art. 13 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej). W przepisie wyrazy „dyrektora izby skarbowej” zastępuje się wyrazami „dyrektora izby administracji skarbowej” (art. 1 pkt 55 projektu, zmiana art. 154a § 3 Ordynacji podatkowej).

Zmiany w ustawie o adwokaturze (art. 2), ustawie o radcach prawnych (art. 3), ustawie o doradztwie podatkowym (art. 6), ustawie o rzecznikach patentowych (art. 9)

W związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 i w konsekwencji zmianą w dyrektywie dokonaną dyrektywą DAC8 w odniesieniu do regulacji związanej z zapewnieniem prawa pośrednikom do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek zgłoszenia stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej (art. 8ab ust. 5 dyrektywy), oraz wynikającymi stąd zmianami w art. 86b § 4 OP, dodaniem art. 86b § 4a oraz usunięciem art. 86b § 5, § 6 i § 7 pkt 1 i 3 OP, występuje konieczność zmiany w ustawach o adwokaturze (nadanie nowego brzmienia **art. 6 ust. 4**), o radcach prawnych (nadanie nowego brzmienia **art. 3 ust. 6**), o doradztwie podatkowym (nadanie nowego brzmienia **art. 37 ust. 4**), o rzecznikach patentowych (nadanie nowego brzmienia **art. 14 ust. 2**) w zakresie, w jakim przepisy o

obowiązku raportowania schematów podatkowych oddziaływają na tajemnicę zawodową osób wykonujących zawody zaufania publicznego.

Zmiany w ustawie – prawo bankowe (art. 7), ustawie o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (art. 12), ustawie o obrocie instrumentami finansowymi (art. 13), ustawie o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (art. 16), ustawie o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (art. 17)

W związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 jedynie promotor będący adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub rzecznikiem patentowym będzie zwolniony z obowiązku przekazania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej. Dlatego w celu umożliwienia innym promotorom prawidłowe wywiązanie się z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym wprowadza się wyłączenia z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez podmioty zajmujące się działalnością bankową, tworzeniem i działaniem funduszy inwestycyjnych oraz działaniem podmiotów zarządzających alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi, działalnością w zakresie obrotu instrumentami finansowymi, organizacja i działalnością spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz w zakresie działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej.

Art. 4 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych

Zmiana dostosowawcza w **art. 25b ust. 4 pkt 3 lit b** ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika z wprowadzenia możliwości umorzenia podatku (art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej).

Zmiany w **art. 31d** ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mają charakter dostosowujący i wynikają ze zmian wprowadzanych do Ordynacji podatkowej. Uchylenie art. 31d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynika z uchylenia art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej, którego uchylany artykuł bezpośrednio dotyczy. Z kolei konsekwencją uchylenia w art. 31d ust. 2 jest konieczność wprowadzenia zmiany dostosowawczej w ust. 4. Natomiast zmiana w ust. 6 wynika z dodania do art. 78 Ordynacji podatkowej pkt 3b, który będzie miał również zastosowanie do oprocentowania nadpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego, o której mowa w tym ustępie.

Zmiana dostosowawcza do zmiany przepisów o schematach podatkowych polega na zmianie odwołania zawartego w art. 30f ust. 3 pkt 1 do obwieszczenia ogłaszanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w którym ogłasza listę krajów i terytoriów

wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanych przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, która obecnie jest zlokalizowana w art. 86a § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Natomiast w projektowanych przepisach wykaz jest zlokalizowany w **art. 86a § 7 pkt 1**.

Art. 5 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Zmiana dostosowawcza do zmian przepisów o schematach podatkowych polega na zmianie odwołania zawartego w **art. 24a ust. 3 pkt 1, art. 24aa ust. 15 pkt 1, art. 24m ust. 1 pkt 2 lit. e tiret drugie oraz w art. 24m ust. 1 pkt 4 lit. c tiret drugie** do obwieszczenia ogłaszanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w którym ogłasza listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanych przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, która obecnie jest zlokalizowana w art. 86a § 10 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Natomiast w projektowanych przepisach obwieszczenie z listą krajów jest zlokalizowane w **art. 86a § 7 pkt 1**.

Art. 8 – zmiany w ustawie – Kodeks karny skarbowy

1) art. 8 pkt 1projektu, uchylenie art. 16b kks

Zmiana ma charakter dostosowawczy i wynika z faktu, że art. 45ca ust. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych został uchylony. Art. 16b został dodany do Kodeksu karnego skarbowego na podstawie art. 2 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy – Kodeks karny skarbowy[53)] i w swojej treści odwołuje się do przepisów art. 45ca ust. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, które nie obowiązują już od 6 lat (zostały uchylone ustawą z dnia 4 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw[54)], która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.). Tym samym przepis ten miał zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych do 31 grudnia 2018 r. W konsekwencji

53) Dz. U. z 2017 r. poz. 528.
54) Dz. U. z 2018 r. poz. 2126.

zasadnym jest uchylenie art. 16b kks, w szczególności z uwagi na to, że nieobowiązujące przepisy art. 45ca ust. 6 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie mają swojego odpowiednika w innych jednostkach redakcyjnych tejże ustawy.

2) art. 8 pkt 2 projektu, zmiana art. 80f kks

Rozwiązanie to zostało przedstawione przy uzasadnieniu do zmiany w zakresie niewykonywania obowiązków z rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej (MDR) wskazanych w ustawie – Kodeks karny skarbowy oraz wprowadzenia nowych sankcji (pkt 28 uzasadnienia do art. 1 projektu).

3) art. 8 pkt 3 projektu, zmiana art. 133 § 1 pkt 1 kks,

Zmiana w art. 133 § 1 kks została omówiona przy uzasadnieniu do zmiany w art. 297d Ordynacji podatkowej (pkt 42 uzasadnienia do art. 1 projektu) dotyczącej tajemnicy skarbowej w zakresie składanych informacji o schematach podatkowych. Dodać jedynie należy, że w dodanym art. 297d § 2 Ordynacji podatkowej ograniczono dostęp do tego szczególnego rodzaju danych objętych tajemnicą skarbową do naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowych, nie będą do nich mieli natomiast dostępu naczelnicy urzędów skarbowych. W konsekwencji konieczne jest wyłączenie z kompetencji naczelnika urzędu skarbowego postępowań karnych skarbowych związanych z naruszeniem obowiązków w zakresie schematów podatkowych.

4) art. 8 pkt 4–6 lit. a projektu, zmiana art. 137 § 1 i 3, art 138 § 1 pkt 3, § 3a, § 4 pkt 1–3 i § 5a i § 5b art. 140 § 1 kks

W Kodeksie karnym skarbowym funkcjonują dwa rodzaje mandatów, tzw. gotówkowy, wydawany ukaranemu po uiszczeniu kary grzywny bezpośrednio uprawnionemu organowi, który ją nałożył (art. 138 § 1 pkt 1), oraz kredytowany, wydawany ukaranemu za potwierdzeniem odbioru (art. 138 § 1 pkt 2). Oba z nich wymagają bezpośredniego, osobistego wydania formularza mandatu sprawcy, w miejscu popełnienia wykroczenia albo w siedzibie organu.

Projektowane zmiany wprowadzają do Kodeksu karnego skarbowego – w ramach postępowania mandatowego – nowy rodzaj mandatu karnego, tj. mandat zaoczny, na wzór regulacji obowiązującej na gruncie ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia[55)] (art. 98 i następne). Celem nowego rodzaju mandatu jest przede

[55)] Dz. U. z 2025 r. poz. 860, z późn. zm., dalej: „kpw".

wszystkim brak konieczności osobistego stawiennictwa w siedzibie organu sprawcy wykroczenia skarbowego, któremu został wymierzony mandat karny, przy czym należy zauważyć, że o rodzaju mandatu decyduje finansowy organ postępowania przygotowawczego, mając na uwadze okoliczności sprawy oraz przesłanki ustawowe zastosowania trybu mandatowego.

Wprowadzenie mandatu zaocznego stanowi swego rodzaju „racjonalizację" stosowania represji karnej, której celem jest ograniczenie pozaprawnych dolegliwości, w szczególności konieczności stawiania się sprawcy wykroczenia skarbowego w siedzibie finansowego organu postępowania przygotowawczego.

Ten rodzaj mandatu znajdzie zastosowanie do spraw niebudzących wątpliwości, oczywistych i nieskomplikowanych. Postępowanie będzie poprzedzone analizą materiału dowodowego dokonaną przez finansowy organ postępowania przygotowawczego. Niemniej jednak nie pozbawi prawa do składania wyjaśnień przez sprawcę. W związku z tym, że termin do uiszczenia kary grzywny wymierzonej mandatem zaocznym to 14 dni od daty skutecznego doręczenia mandatu, sprawca będzie miał możliwość skontaktowania się z organem celem złożenia wyjaśnień. Sprawca będzie mógł korzystać z prawa do obrony na każdym etapie postępowania. Należy podkreślić, iż postępowanie mandatowe ma zastosowanie tylko w sytuacji wyrażenia zgody na przyjęcie mandatu przez sprawcę. W przeciwnym wypadku sprawa rozpoznawana jest na zasadach ogólnych.

Projektowane rozwiązanie w postaci nowego rodzaju mandatu (mandatu zaocznego) znajdzie zastosowanie do wykroczeń skarbowych, wobec sprawcy, którego nie zastano w miejscu popełnienia czynu – w sytuacji braku jakichkolwiek wątpliwości co do jego osoby. Tryb ten znajdzie zastosowanie również w przypadku czynów, których popełnienie polega na zaniechaniu wykonania obowiązków nałożonych przez przepisy odpowiednich aktów prawnych (na przykład niezłożenia w terminie deklaracji podatkowej). Wykroczenia tego typu są najczęściej ujawniane na podstawie ewidencji i danych będących w posiadaniu organu (podatkowego, celnego) i sprawca nie jest obecny w czasie ich stwierdzenia. Jest to zatem mandat nakładany pod nieobecność sprawcy wykroczenia skarbowego. W drodze mandatu karnego zaocznego będzie można nałożyć karę grzywny także na osoby czasowo tylko przebywające na terytorium RP lub niemające stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca pobytu, osoby stale przebywające na terytorium RP, które czasowo opuszczają to terytorium lub na osoby przebywające na stałe za granicą, pod warunkiem ustalenia adresu, pod który można skutecznie doręczyć niniejszy mandat (**projektowany § 3a w art. 138 kks**).

Zgodnie z obowiązującą regulacją, karę grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenie skarbowe można nałożyć jedynie gdy:

1) osoba sprawcy i okoliczności popełnienia wykroczenia skarbowego nie budzą wątpliwości,
2) nie zachodzi potrzeba wymierzenia kary surowszej niż grzywna w granicach nieprzekraczających pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia (art. 48 § 2 kks),
3) jest zgoda sprawcy na przyjęcie mandatu.

Postępowanie mandatowe jest wyłączone w przypadku wystąpienia jednej z następujących przyczyn:

- gdy w związku z wykroczeniem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, chyba że do chwili przyjęcia mandatu karnego wymagalna należność została w całości uiszczona,
- występuje zbieg przepisów, a ten sam czyn sprawcy wykroczenia wyczerpuje zarazem znamiona przestępstwa skarbowego, jeżeli za wykroczenie należałoby orzec przepadek przedmiotów (art. 137 § 1–3 kks).

Projektowany mandat zaoczny będzie mógł mieć zastosowanie do wszystkich wykroczeń, co do których zaistniały przesłanki do prowadzenia postępowania mandatowego, o których mowa powyżej. Niezastanie sprawcy w miejscu popełnienia czynu oznacza, że sprawca nie został schwytany na tzw. „gorącym uczynku" lub bezpośrednio po popełnieniu czynu. Stwierdzenie popełnienia wykroczenia następuje pod nieobecność sprawcy, po przeprowadzeniu czynności ujawniających wykroczenie skarbowe. Przez miejsce czynu rozumie się miejsce zachowania sprawcy, miejsce, w którym nastąpił skutek stanowiący znamię czynu zabronionego albo gdzie skutek stanowiący znamię czynu zabronionego nastąpił lub według zamiaru sprawcy miał nastąpić (z działania lub zaniechania sprawcy). Mandat zaoczny będzie mógł zatem mieć zastosowanie także do wykroczeń skarbowych polegających np. na niezłożeniu w terminie MDR, deklaracji lub informacji podatkowej **(dodanie zdania drugiego w § 1 art. 137 kks).**

Rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu mandatowym jest obecnie możliwe tylko w przypadku wyrażenia zgody przez sprawcę wykroczenia skarbowego na przyjęcie mandatu. Projektowane rozwiązanie zakłada, że wyrażeniem zgody w przypadku mandatu zaocznego, będzie uiszczenie uprawnionemu organowi kary grzywny w terminie. Zgoda ta nie będzie odnotowywana na formularzu mandatu karnego zaocznego (**projektowany § 3 w art. 137 kks**). Sprawca powinien mieć możliwość w sposób świadomy i wyraźny, a nie dorozumiany odmowy

przyjęcia mandatu. Odmowę będzie zatem stanowić brak uiszczenia kary grzywny wymierzonej mandatem we wskazanym terminie, na wzór Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia.

Projektowany mandat zaoczny będzie doręczany w sposób przewidziany w Kodeksie postępowania karnego[56)] dla wezwań, zawiadomień i innych pism (**projektowany pkt 3 w § 1 art. 138 kks**), zatem zastosowanie znajdą przepisy art. 130, art. 131 § 1, art. 132, art. 133 z wyłączeniem § 2 zdanie drugie, art. 134, art. 136 i art. 142 kpk.

Przepisy procedury karnej w sposób jednoznaczny regulują sposób doręczenia korespondencji uczestnikom postępowania. Pisma doręczać należy adresatowi osobiście (art. 132 § 1 kpk). Jeżeli doręczenia nie można dokonać w sposób wskazany w art. 132 kpk (tj. osobiście), pismo przesłane za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu Prawa pocztowego pozostawia się w najbliższej placówce pocztowej tego operatora pocztowego, a przesłane w inny sposób w najbliższej jednostce Policji albo we właściwym urzędzie gminy. O pozostawieniu pisma doręczający umieszcza zawiadomienie w skrzynce do doręczania korespondencji bądź na drzwiach mieszkania adresata lub w innym widocznym miejscu ze wskazaniem, gdzie i kiedy pismo pozostawiono oraz że należy je odebrać w ciągu 7 dni. W przypadku bezskutecznego upływu tego terminu, należy czynność zawiadomienia powtórzyć jeden raz. W razie dokonania tych czynności pismo uznaje się za doręczone (art. 133 § 1 i 2 kpk.) Mając na uwadze, iż mandat zaoczny powinien być doręczony sprawcy w sposób niebudzący wątpliwości, że został skutecznie doręczony (tj. sprawca otrzymał mandat i przyjął bądź odmówił jego przyjęcia) do mandatu zaocznego nie znajdzie zastosowania tzw. fikcja doręczenia, że w przypadku dokonania powyższych czynności pismo uznawane jest za doręczone. Stąd też z przepisów Kodeksu postępowania karnego regulujących doręczenia wyłączono stosowanie art. 133 § 2 zdanie drugie, art. 138 i art. 139. Ponadto, do doręczenia mandatu zaocznego nie znajdą zastosowania przepisy art. 135, art. 137 i art. 140 kpk.

Należy zwrócić uwagę, że sprawca wykroczenia skarbowego nie jest zobligowany do przyjęcia mandatu karnego, a zatem musi być świadomy, że została mu wymierzona kara grzywny w drodze mandatu z opisem czynu zabronionego, który popełnił. Oczywiste jest, że rozwiązanie, jakim jest proponowany mandat zaoczny powinno być jak najbardziej skuteczne, niemniej jednak nie może ograniczać praw sprawcy wykroczenia. W szczególności podkreślenia wymaga, że pociągnięcie do odpowiedzialności jest możliwe wyłącznie za zgodą sprawcy, doręczenie mandatu powinno zatem nastąpić w skuteczny sposób. Mandat karny

[56)] Dz. U. z 2025 r. poz. 46, z późn. zm. dalej jako „kpk”.

zaoczny staje się prawomocny z chwilą uiszczenia kary grzywny uprawnionemu organowi w określonym czasie (**projektowany § 4 w art. 138 kks**). Przyjęte rozwiązanie wskazuje, że do uznania mandatu zaocznego za prawomocny konieczna jest zapłata kary grzywny w terminie.

W projektowanym **§ 5a w art. 138** dookreślono, że mandat zaoczny powinien wskazywać organ, na rzecz którego w terminie 14 dni sprawca może uiścić karę grzywny, oraz informować o skutkach jej nieuiszczenia w tym terminie. Termin do uiszczenia kary grzywny liczy się od dnia doręczenia mandatu. Kara grzywny nałożona w drodze mandatu karnego zaocznego powinna być uiszczona w ciągu 14 dni od daty doręczenia mandatu. Niewpłacenie w terminie kary grzywny będzie skutkowało odmową przyjęcia mandatu, a sprawa zostanie rozpoznana na zasadach ogólnych

Dodawany art. 138 § 5a kks wskazuje 14-dniowy termin na uiszczenie kary grzywny nałożonej w drodze mandatu karnego zaocznego. Mogą wystąpić sytuacje, gdy uiszczenie przez sprawcę grzywny nastąpi po upływie terminu. Biorąc pod uwagę powyższe, uzasadnione jest wprowadzenie regulacji w **art. 138 § 5b** analogicznej do normy art. 144 § 3 kks, na podstawie której uiszczona po terminie kara grzywny zostanie zatrzymana na poczet grożących kar do czasu zakończenia postępowania. Wprowadza się warunek, iż postępowanie w sprawie o wykroczenie skarbowe powinno zostać wszczęte w terminie 14 dni od dokonania wpłaty.

Kodeks karny skarbowy w art. 140 przewiduje przypadki uchylenia prawomocnego mandatu karnego. Każda z przesłanek jest samodzielną podstawą do uchylenia mandatu. Mając na uwadze, iż mandat zaoczny nie wymaga podpisu sprawcy, w **§ 1 art. 140 kks** zaproponowano zmianę tj. wskazano rodzaje mandatów, które podlegają uchyleniu w przypadku nałożenia kary grzywny na osobę, która nie podpisała mandatu. W przypadku zatem mandatu zaocznego brak podpisu na wystawionym mandacie nie będzie stanowił przesłanki do uchylenia prawomocnego mandatu.

Oprócz mniejszej dolegliwości dla sprawców wykroczeń skarbowych ze względu na brak konieczności osobistego stawiania się w urzędzie, proponowane rozwiązanie powinno się przyczynić do wzrostu skuteczności finansowych organów postępowania przygotowawczego w nakładaniu kar grzywny za wykroczenia skarbowe w drodze mandatu karnego, do zwiększenia liczby rozpatrywanych spraw o wykroczenia skarbowe oraz do przyśpieszenia toku postępowania.

5) art. 8 pkt 6 lit. b i 6 lit. c projektu, dodanie art. 140 § 1b i § 1c oraz § 5 kks

Projektowana zmiana ma na celu rozszerzenie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego w postępowaniu karnoskarbowym. Aktualnie ustawodawca w art. 140 kks przewidział następujące przesłanki, przy spełnieniu których może dojść do uchylenia prawomocnego mandatu karnego, tj. gdy:

– karę grzywny nałożono za czyn niebędący czynem zabronionym jako wykroczenie skarbowe albo na osobę, która nie podpisała mandatu karnego lub która nie ponosi odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe,

– karę grzywny nałożono wbrew zakazom określonym w art. 137 § 2 pkt 2 i 4 kks. Podlega on także niezwłocznie uchyleniu, gdy karę grzywny nałożono w wysokości większej niż wynika to z art. 48 § 2, z tym, że w takim wypadku jedynie w części przekraczającej dopuszczalną jej wysokość.

Porównując przepisy Kodeksu karnego skarbowego z przepisami Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia dostrzec można, że te ostatnie obejmują dwie przesłanki, które nie zostały dotychczas ujęte w art. 140 kks, a odnoszące się do sytuacji, gdy:

– Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub z ustawą przepisu prawnego, na podstawie którego została nałożona grzywna tym mandatem,

– potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na mocy umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską.

Nadmienić przy tym należy, że wprowadzenie do Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia wskazanych przesłanek stanowi pokłosie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2014 r. (sygn., akt K 23/13), w ramach którego orzeczono, że art. 101 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 24 sierpnia 2001 r. – Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia w zakresie, w jakim pozbawia ukaranego prawa do uchylenia prawomocnego mandatu wydanego na podstawie aktu normatywnego, o którego niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą orzekł Trybunał Konstytucyjny, jest niezgodny z art. 190 ust. 4 Konstytucji RP. W uzasadnieniu tego wyroku TK wskazał, że *„Prawodawca nie może przekreślić prawa podmiotowego z art. 190 ust. 4 Konstytucji, z którego „wynika zakaz kształtowania procedur restytucyjnych w sposób pozostawiający sytuacje, w których zainteresowany nie ma środka prawnego umożliwiającego ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej wcześniej rozstrzygnięciem opartym na niekonstytucyjnym przepisie.*

Art. 190 ust. 4 Konstytucji powinien być traktowany jako norma formułująca «obowiązek efektywnej implementacji» (...) Z art. 190 ust. 4 Konstytucji wynika konstytucyjne prawo podmiotowe." (...) Utrata mocy obowiązującej przez normę hierarchicznie niezgodą z normą wyższego rzędu powoduje jednakże ukształtowanie się nowego stanu prawnego, w którym organy władzy publicznej w następstwie wznowienia, o którym mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji, stosując konstytucyjne normy intertemporalne i wykorzystując wszystkie instrumenty będące do ich dyspozycji oraz kompetencje im przysługujące, zobowiązane są rozstrzygnąć sprawę na nowo bez odwoływania się do normy, która utraciła moc obowiązującą. (...) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że prawomocny mandat karny jest „innym rozstrzygnięciem" w rozumieniu art. 190 ust. 4 Konstytucji. Przemawiają za tym wcześniejsze ustalenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące istoty, specyfiki i konstytucyjnej kwalifikacji postępowania mandatowego. Postępowanie to ma charakter karny w szerokim znaczeniu, a jego celem jest ustalenie odpowiedzialności prawnej osoby obwinionej o popełnienie czynu będącego wykroczeniem. Mandat karny jest sui generis (zastępczym) rozstrzygnięciem o odpowiedzialności jednostki i dotyczy jej praw i wolności. (...) Osoba ukarana mandatem karnym, który się uprawomocnił, nie może bowiem skorzystać z żadnego środka proceduralnego zmierzającego do wydania w zakończonej sprawie nowego rozstrzygnięcia, opartego na stanie prawnym ukształtowanym wskutek wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

W warunkach niniejszej sprawy nie doszło zatem do wprowadzenia ograniczeń w odniesieniu do „zasad" lub „trybu" wznowienia postępowania, o którym mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji, ale do całkowitego ustawowego pozbawienia jednostki możliwości realizacji jej konstytucyjnego prawa. (...) Podsumowując, art. 101 § 1 zdanie pierwsze in fine KPW nie gwarantuje możliwości przywrócenie stanu konstytucyjności po uprawomocnieniu się mandatu karnego i narusza normę konstytucyjną wskazaną w sentencji niniejszego wyroku".

Argumentacja przedstawiona przez Trybunał Konstytucyjny przekonuje o potrzebie wprowadzenia również na gruncie kks przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu, analogicznych do tych, jakie ustawodawca wprowadził w art. 101 § 1b kpw.

Podobnie, jak w art. 101 § 4 kpw proponuje się w wskazanie, że w sprawie, w której uchylono prawomocny mandat karny, nie można orzec na niekorzyść obwinionego, jeżeli uchylenie tego mandatu nastąpiło z opisanych wyżej przyczyn (**projektowany art. 140 § 5 kks**). Jest to również zbieżne z brzmieniem art. 540 § 2 i 3 Kodeksu postępowania karnego.

Projektodawca proponuje również wprowadzenie w Kodeksie karnym skarbowym możliwości uchylenia mandatu karnego, jeżeli w związku z postępowaniem dopuszczono się przestępstwa, a istnieje uzasadniona podstawa do przyjęcia, że mogło to mieć wpływ na treść orzeczenia (przesłanka propter falsa), oraz w sytuacji gdy po wydaniu orzeczenia ujawnią się nowe fakty lub dowody wskazujące na to, że skazany nie popełnił czynu albo czyn jego nie stanowił przestępstwa lub nie podlegał karze (przesłanka propter nova).

Zauważyć należy, że aktualnie toczą się prace legislacyjne, dotyczące ustawy o zmianie ustawy – Kodeks karny, ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (UD153), w której proponuje się analogiczne uzupełnienie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego w Kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia.

W ocenie projektodawcy katalog przesłanek ingerencji sądu co do uchylenia prawomocnego mandatu karnego, określony obecnie w treści art. 140 kks powoduje, że pominięcie w dotychczasowym rozwiązaniu przypadków uchylenia mandatu karnego z powodu przesłanek propter falsa i propter nova prowadzi do faktycznego braku kontroli sądowej w tym zakresie.

W związku z nazbyt wąskim zakresem sądowej kontroli prawomocnych mandatów karnych formułowane były zarzuty naruszenia art. 45 ust 1 i art. 78 Konstytucji RP. Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie z dnia 9 marca 2025 r. (II.510.58.2025.PZ) postulował rozszerzenie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego w sposób zbieżny z propozycjami zawartymi w niniejszym projekcie ustawy.

Zauważyć należy, że z art. 540 § 1 kpk wynika m.in., że postępowanie sądowe zakończone prawomocnym orzeczeniem wznawia się, jeżeli w związku z postępowaniem dopuszczono się przestępstwa, a istnieje uzasadniona podstawa do przyjęcia, że mogło to mieć wpływ na treść orzeczenia (pkt 1), po wydaniu orzeczenia ujawnią się nowe fakty lub dowody wskazujące na to, że skazany nie popełnił czynu albo czyn jego nie stanowił przestępstwa lub nie podlegał karze (pkt 2 lit. a). Zasadnym jest zatem ujęcie w treści art. 140 kks dodatkowych przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego, wskazanych w niniejszym projekcie.

Dodanie **§ 1c do art. 140 kks** ma na celu określenie sposobu wykazywania podstawy uchylenia mandatu w postaci przesłanki propter falsa. W ocenie projektodawcy powinno to następować analogicznie jak w postępowaniu karnym przy tożsamej przesłance wznowienia postępowania.

Dodanie **§ 5 do art. 140 kks** jest zmianą konsekwencyjną, związaną z rozszerzeniem przesłanek uchylenia mandatu, o czym już częściowo była mowa powyżej.

Uchylenie mandatu w oparciu o przesłankę propter nova w założeniu zawsze będzie następować na korzyść ukaranego. Z tego względu należało w odniesieniu do tej przesłanki zachować gwarancje wskazane w projektowanym **§ 5 art. 140 kks**. Odmiennie jest natomiast w przypadku uchylenia mandatu w oparciu o przesłankę propter falsa. W tym wypadku nawet złożenie wniosku o uchylenie mandat przez ukaranego nie musi uzasadniać stosowania wobec niego gwarancji przewidzianej w projektowanym § 5 art. 140 kks, skoro to ukarany może być sprawcą czynu zabronionego, o którym mowa w projektowanym art. 140 § 1b pkt 3 kks.

Art. 10 – zmiany w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi

W **art. 53 § 1** p.p.s.a. proponuje się doprecyzowanie terminu na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 Ordynacji podatkowej, oraz na odmowę jej wydania (tzw. opinia transgraniczna). Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4b p.p.s.a., kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na opinię transgraniczną.

Art. 53 p.p.s.a., który zawiera normy określające terminy wnoszenia skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego, nie przewiduje literalnego i jednoznacznego odwołania do aktów wymienionych w ww. art. 3 § 2 pkt 4b p.p.s.a. Może to rodzić wątpliwości interpretacyjne co do terminu wniesienia skargi do sądu administracyjnego w sprawach opinii transgranicznej.

Wskazane jest zatem doprecyzowanie **art. 53 § 1** p.p.s.a., poprzez jednoznaczne rozszerzenie jego zakresu o akty wymienione w art. 3 § 2 pkt 4b p.p.s.a., tj. o opinie, o których mowa w art. 119zzl § 1 Ordynacji podatkowej, i odmowy wydania tych opinii. W konsekwencji, zakreślony zostanie w sposób jednoznaczny 30-dniowy termin na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na ww. rozstrzygnięcia. Tym samym też, termin ten zostanie określony w sposób tożsamy jaki zastosowano do aktów o podobnym charakterze, tj. do opinii zabezpieczającej i odmowy jej wydania (por. art. 53 § 1 w zw. z art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. i art. 119y § 1 i 2 Ordynacji podatkowej).

Proponowana natomiast zmiana w **art. 264 § 2** p.p.s.a. ma zapewnić ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych (dalej: „Minister Finansów") uprawnienie do występowania z wnioskiem do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej. Za wprowadzeniem proponowanej zmiany przemawia fakt, że Minister Finansów odpowiada za jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego (zob. art. 14a Ordynacji podatkowej), a Naczelny Sąd Administracyjny odpowiada za zapewnienie jednolitości orzeczeń w sprawach sądowoadministracyjnych (zob. art. 15 p.p.s.a.). Zważywszy na okoliczność, iż orzeczenia w sprawach sądowoadministracyjnych mogą dotyczyć stosowania przepisów prawa

podatkowego (w istocie sprawy podatkowe stanowią ponad 20% ogółu spraw rozpoznawanych przez sądy administracyjne[57]), kompetencje Ministra Finansów oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego są powiązane funkcjonalnie i przedmiotowo. Warto zauważyć, że w samym tylko 2023 r. do sądów administracyjnych wpłynęło 8 317 skarg na akty i czynności Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej i dodatkowo 1 712 skarg na akty Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej[58]. Niewątpliwie zatem kwestie dotyczące zagadnień prawnopodatkowych zajmują sporą część działalności orzeczniczej sądów administracyjnych

Obecnie, w omawianym zakresie, Minister Finansów posiada w szczególności kompetencję do wydawania interpretacji ogólnych prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych (art. 14a Ordynacji podatkowej). Akty te pełnią funkcję ochronną dla podatników, którym nie może szkodzić zastosowanie się do wydanych interpretacji i objaśnień (zob. art. 14k–14n o.p.). Niemniej akty te nie mogą być prawnie wiążące dla organów podatkowych (zob. np. wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03), ani tym bardziej dla sądów administracyjnych (tak jak pośrednio skutek taki wywierają np. uchwały abstrakcyjne − por. art. 269 p.p.s.a.). Nie są więc to środki, za pomocą których możliwe jest usunięcie wszelkich rozbieżności w zakresie stosowania prawa podatkowego, a w szczególności, gdy mowa o rozbieżnościach przejawiających się w orzecznictwie sądów administracyjnych, Minister Finansów nie posiada obecnie *de iure* żadnej możliwości przeciwdziałania takim rozbieżnościom.

Tymczasem niejednolitość orzeczeń w podatkowych sprawach sądowoadministracyjnych przekłada się na niemożność usunięcia rozbieżności w stosowaniu prawa podatkowego. Należy bowiem zaznaczyć, iż podmioty stosujące prawo podatkowe czynią to, kierując się m.in. przewidywaną treścią orzeczenia sądu administracyjnego w danej sprawie − nie można więc zapewnić jednolitego sposobu stosowania prawa podatkowego bez zapewnienia jednolitej praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych w sprawach podatkowych. Pamiętać przy tym należy, że prawo podatkowe ze swej natury rodzi natomiast szczególne pole do rozbieżności w wykładni. Nie jest to bowiem prawo regulujące przebieg określonych stosunków społecznych (ten bowiem podlega autonomii woli i swobodzie prowadzenia działalności gospodarczej), a jedynie wiążące z ich określonym przebiegiem skutki prawnopodatkowe (które powinny mieć przymusowy charakter, realizując przy tym zasady powszechności i równości opodatkowania). Co więcej, proces stosowania tego prawa polega nie tyle na

[57] Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2023 r.*, Warszawa 2024, źródło: https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php

[58] Źródło: Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2023 roku, Warszawa, kwiecień 2024, publ.: https://nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php

podejmowaniu decyzji przez organy podatkowe, ile na kontrolowaniu przez organy podatkowe prawidłowości rozliczeń podatników. Rodzi to problem zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych − w obu przypadkach w postaci ryzyka podatkowego rozumianego jako niepewność co do skutków prawnopodatkowych określonego zdarzenia. Należy zatem ocenić, iż możliwość wydawania tzw. uchwał abstrakcyjnych w zakresie prawa podatkowego jest szczególnie pożądana dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego zarówno pod kątem realizacji zasady pewności prawa (a więc minimalizacji ryzyka podatkowego), jak również pod kątem minimalizacji kosztów ponoszonych zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe, czy nawet sądy administracyjne w związku z prowadzeniem odnośnych postępowań (uchwały takie, rozstrzygając kwestie sporne, odbierają podatnikom i organom podatkowym argumenty do toczenia sporów, a więc do prowadzenia, czy przedłużania odnośnych postępowań). Przekłada się to na odciążenie sądów administracyjnych, a przede wszystkim wzmacnia pewność stosowania prawa podatkowego.
O praktycznej doniosłości uchwał abstrakcyjnych w sprawach podatkowych świadczy okoliczność, iż w praktyce już teraz Minister Finansów *de facto* podejmuje działania w tej kwestii − zwracając się do Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o skorzystanie z jego uprawnienia do wystąpienia z wnioskiem do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej. Fakt, że Minister Finansów, chcąc spowodować wydanie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej, musi „zapożyczać legitymizację do złożenia stosownego wniosku od odrębnego podmiotu (w tym przypadku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego) nie znajduje prakseologicznego uzasadnienia. Wręcz przeciwnie − wydłuża całość postępowania, jak również nie daje gwarancji, że Naczelny Sąd Administracyjny zajmie się danym zagadnieniem (ostatecznie decyzję podejmuje bowiem Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego). Podkreślić przy tym należy, iż skoro Minister Finansów obecnie nie jest wnioskodawcą w sprawie podjęcia danej uchwały abstrakcyjnej, to oznacza to także, że nie uczestniczy on w odnośnym postępowaniu, co w praktyce może utrudniać dogłębne wyjaśnienie kwestii będącej przedmiotem danej uchwały. Tymczasem Minister Finansów ze względu na pełnioną funkcję i podległą mu administrację posiada szczególną wiedzę na temat problemów związanych ze stosowaniem prawa podatkowego. W pełni logiczne jest zatem umożliwienie mu składania bezpośrednio do Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosku o podjęcie uchwały w określonej kwestii.

Należy zaobserwować, że obecnie NSA wydaje zaledwie kilka uchwał rocznie[59] z czego uchwały w sprawach podatkowych stanowią mniejszość[60]. Tymczasem rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych występują i są stwierdzane nie tylko przez podatników, czy organy podatkowe, ale przez same sądy administracyjne (zob. np. wyroki NSA z 11 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 1236/22, pkt 3.2 uzasadnienia oraz z dnia 9 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 646/17, pkt 8 uzasadnienia). Informacje te wskazują, że (tak pożądany w sprawach podatkowych) potencjał uchwałodawczy Naczelnego Sądu Administracyjnego nie jest w pełni wykorzystywany.

Wreszcie zwrócić należy uwagę na katalog podmiotów wymienionych w art. 264 § 2 p.p.s.a., do których obecnie zaliczają się Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prokurator Generalny, Prokuratoria Generalna Rzeczpospolitej Polskiej[61], Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców[62], Rzecznik Praw Dziecka[63]. Wskazuje się, że cechą łączącą te podmioty jest fakt, iż nie występują one w postępowaniu sądowoadministracyjnym we własnym interesie, ale w celu ochrony obiektywnego porządku prawnego – z wyjątkiem Prokuratorii Generalnej RP, bowiem ta realizuje interes publiczny poprzez ochronę praw i interesów RP. Niewątpliwie Minister Finansów, jako nie tyle przedstawiciel Skarbu Państwa, ile właśnie podmiot odpowiedzialny za zapewnienie jednolitości stosowania prawa podatkowego (co służy zarówno interesowi publicznemu Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, jak i interesom prywatnym podatników), należy to tej samej kategorii rodzajowej, co wskazane podmioty. Co więcej, Minister Finansów potrzebuje kompetencji do występowania do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podejmowanie tzw. uchwał abstrakcyjnych, aby móc skutecznie wykonywać swoje zadanie, co jak już wskazano ma istotne znaczenie dla praw i interesów zarówno Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego, jak i podatników. Zatem ta sama *ratio legis*, która legła u

---

59) W 2023 r. 4 uchwały z czego 3 na wniosek Prezesa NSA i 1 na wniosek Rzecznika Prawo Obywatelskich; w 2022 r. 2 uchwały na wniosek Rzecznika Praw Obywatelskich; w 2021 r. 4 uchwały z czego 1 na wniosek Prezesa NSA, 1 na wniosek Prokuratora Generalnego oraz 2 na wniosek Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców.

60) 6 w 2024 r.; 7 w 2023 r., 4 w 2022 r.

61) Dodany na mocy art. 113 pkt 3 ustawy z dnia 15 grudnia 20016 r. o Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 2024 r. poz. 1192, z późn. zm.). Na stronie 49 uzasadnienia do projektu ustawy wskazano, że uprawnienie to ma istotne znaczenie dla ochrony praw i interesów RP (druk nr 1055 Sejmu VIII kadencji).

62) Dodany na mocy 79 pkt 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo przedsiębiorców oraz inne ustawy dotyczące działalności gospodarczej (Dz.U. poz. 650).

63) Dodany na mocy art. 6 pkt 10 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o zmianie ustawy o Rzeczniku Praw Dziecka oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1307). Na stronie 1 uzasadnienia do projektu wskazano, iż m.in. ta zmiana służy zapewnieniu możliwości skutecznego działania przez Rzecznika Praw Dziecka (druk nr 2266 Sejmu VI kadencji).

podstaw nadania omawianego uprawnienia podmiotom wymienionym obecnie w art. 264 § 2 p.p.s.a. zachodzi także w odniesieniu do Ministra Finansów. Podkreślić przy tym należy, iż żaden z podmiotów wymienionych obecnie w art. 264 § 2 p.p.s.a. nie posiada specjalistycznej wiedzy w zakresie problematyki prawa podatkowego w takim stopniu jak Minister Finansów.

Art. 11 – zmiana w ustawie o podatku od towarów i usług

Brzmienie **art. 99 ust. 12** ustawy o podatku od towarów i usług dostosowano do zmienionego art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej.

Art. 14 – zmiany w ustawie o opłacie skarbowej

Przepisy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej w obecnym brzmieniu nie dają podatnikowi odpowiedniej ochrony jego interesów w postaci wypłaty oprocentowania przy nieterminowym zwrocie opłaty. Zasadnym jest zawarcie stosownych przepisów dotyczących terminu oraz oprocentowania zwrotu opłaty skarbowej w ustawie materialnej, w zakresie, w jakim należy uwzględnić charakter i wysokość opłaty. Takie podejście będzie korzystne z punktu widzenia przejrzystości systemu podatkowego i prawnego oraz z punktu widzenia ochrony interesu podatnika. W sprawach dotyczących zwrotu opłaty, nieuregulowanych ustawą o opłacie skarbowej, odpowiednie zastosowanie będą miały przepisy Ordynacji podatkowej.

W przypadku, gdy mimo dokonania zapłaty opłaty skarbowej organ administracji publicznej nie dokonał czynności urzędowej, nie wydał zaświadczenia lub zezwolenia, opłata skarbowa podlega zwrotowi. Warunkiem dokonania zwrotu jest złożenie przez podatnika wniosku o zwrot opłaty skarbowej do właściwego organu podatkowego. Obecnie zwrot opłaty skarbowej następuje w drodze decyzji określającej wysokość zwrotu.

Celem usprawnienia procesu zwrotu opłaty proponuje się zniesienie wymogu wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu. W przypadku, gdy wniosek o zwrot opłaty skarbowej będzie zasadny, organ podatkowy będzie zwracał opłatę skarbową bez wydawania decyzji w przedmiocie zwrotu, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku (**art. 9 ust. 2a** ustawy o opłacie skarbowej). Do złożenia wniosku o zwrot opłaty uprawnione będą osoby lub jednostki określone w art. 5 (również solidarnie zobowiązani), które dokonały zapłaty opłaty skarbowej lub za które zapłaty dokonał podmiot określony w art. 62b § 1 Ordynacji podatkowej. Organ podatkowy zwróci opłatę skarbową na rzecz podmiotu, który złożył wniosek (**art. 9 ust. 2b** ustawy o opłacie skarbowej). W przypadku, gdy zwrot opłaty nie będzie zasadny, organ podatkowy wyda decyzję odmawiającą zwrotu opłaty.

Oprocentowanie opłaty skarbowej podlegającej zwrotowi będzie przysługiwało od dnia złożenia wniosku o zwrot, jeżeli opłata nie została zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku, w wysokości odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych (**art. 9 ust. 2c** ustawy o opłacie skarbowej).

Z uwagi na występujące niskie wysokości opłaty skarbowej (np. 10 zł od wydania innej decyzji, niż wymieniona w załączniku do ustawy, do której mają zastosowanie przepisy KPA), zasadnym jest, aby do oprocentowania zwrotu opłaty skarbowej nie miał zastosowania art. 78 § 2 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że zwrot opłaty w każdej wysokości będzie podlegał oprocentowaniu, nawet jeżeli nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym.

Konsekwencją powyższych zmian jest konieczność zmiany upoważnienia ustawowego do wydania rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, które będzie określać sposób potwierdzania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy o opłacie skarbowej, zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty oraz tryb i termin przekazywania przez te organy dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej przez organ podatkowy (**art. 10 pkt 2** ustawy o opłacie skarbowej). Zwrot opłaty skarbowej będzie poprzedzony stosownym postępowaniem wyjaśniającym mającym na celu ustalenie (i udokumentowanie) jego zasadności, opartym o dokumenty otrzymane od organów, które nie dokonały czynności urzędowej, nie wydały zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Działanie takie ma na celu właściwe zabezpieczenie interesów beneficjentów wpływów z tytułu opłaty skarbowej.

Art. 15 – zmiany w ustawie o podatku akcyzowym

W kontekście wprowadzanych w Ordynacji podatkowej kompletnych, ogólnych norm dotyczących terminu zwrotu podatku przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, a także oprocentowania tego zwrotu zaistniała konieczności wprowadzenia na gruncie ustawy o podatku akcyzowym regulacji przewidującej oprocentowanie nieterminowego zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych niezarejestrowanych wcześniej na terytorium kraju w przypadku ich dostawy wewnątrzwspólnotowej albo eksportu. Obecnie przepis art. 107 ustawy o podatku akcyzowym nie przewiduje bowiem sytuacji oprocentowania zwrotu akcyzy od samochodów osobowych. Jednocześnie zwrot podatku akcyzowego w przypadku samochodów osobowych jest dokonywany w terminach wynikających z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 24 lutego 2009 r. w sprawie zwrotu akcyzy od

samochodu osobowego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1891), tj. w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku lub w terminie 90 dni od dnia złożenia wniosku. W konsekwencji zwrot podatku akcyzowego w przypadku samochodów osobowych jest specyficznie uregulowany w stosunku do zwrotu przewidzianego w projektowanych regulacjach ustawy – Ordynacja podatkowa. Powoduje to konieczność zawarcia w przepisach ustawy materialnej tj. ustawy o podatku akcyzowym odrębnego uregulowania przypadku, w którym będzie przysługiwało oprocentowanie zwrotu podatku akcyzowego. Z uwagi na szczególne regulacje dotyczące zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych proponuje się, aby oprocentowanie zwrotu podatku akcyzowego przysługiwało od dnia następującego po dniu upływu terminów na dokonanie zwrotu akcyzy od samochodu osobowego.

Jednocześnie aktualnie obowiązujący **art. 82 ust. 6a** ustawy o podatku akcyzowym nakazuje w przypadku nieterminowego zwrotu podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych traktować taki zwrot jako nadpłatę podlegającą oprocentowaniu. Terminy dokonania zwrotu (30 dni od dnia złożenia wniosku albo 90 dni od dnia złożenia wniosku, gdy zasadność zwrotu podatku wymaga przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego) wynikają natomiast z przepisów szczególnych, tj. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r. w sprawie zwrotu akcyzy od wyrobów akcyzowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 125). W konsekwencji analogicznie, jak w przypadku art. 107, zwrot podatku akcyzowego jest specyficznie uregulowany w stosunku do zwrotu przewidzianego w projektowanych regulacjach ustawy – Ordynacja podatkowa. Proponuje się zatem, aby oprocentowanie zwrotu podatku akcyzowego w przypadku wyrobów akcyzowych przysługiwało od dnia następującego po dniu upływu terminów na dokonanie zwrotu akcyzy.

Art. 18 – zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej

Celem zmiany **art. 35b ust. 2** ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej jest umożliwienie korzystania z e-Urzędu Skarbowego szerszej niż dotychczas kategorii podmiotów. W wyniku zmiany konto jednostki organizacyjnej będzie mogło być udostępniane nie tylko jednostkom organizacyjnym w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale również organom władzy publicznej i urzędom obsługującym te organy w zakresie, w jakim organy te i urzędy nie wykonują władzy publicznej.

Należy mieć na uwadze, że niektóre podmioty funkcjonują w obrocie prawnym w dwóch sferach. Obok obowiązków wynikających z wykonywania zadań publicznych wykonują one równolegle obowiązki podatnika, płatnika i inkasenta. Nie ma przeciwskazań żeby w zakresie, w jakim podmioty te wykonują swoje obowiązki podatkowe wobec organów KAS korzystały

one z e-Urzędu Skarbowego. Z tego powodu zasadne jest wprowadzenie szerokiej definicji jednostek, która będzie obejmowała jednostki organizacyjne, organy władzy publicznej oraz urzędy obsługujące te organy (ust. 2b).

Jednocześnie konieczne jest przesądzenie, że konta osób fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nie mogą być wykorzystywane w celu przekazywania korespondencji związanej z wykonywaniem władzy publicznej. Wykorzystywanie tych kont w tym celu rodzi szereg ryzyk, w tym w szczególności w zakresie naruszenia ochrony tajemnicy skarbowej. W związku z tym, uwzględniając wątpliwości, jakie obecnie budzi to zagadnienie, kwestia dopuszczalności udostępniania kont tych jednostkom powinna zostać rozstrzygnięta w ustawie.

W celu wykonywania zadań publicznych będą mogły być otwierane konta organom władzy publicznej na dotychczasowych zasadach. Konta takie są otwierane z urzędu w drodze rozporządzenia wymieniającego rodzaje tych kont, jak to uczyniono w przypadku konta komornika.

Zasadne jest wprowadzenie w **art. 35g** ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej zmiany usuwającej wątpliwości, jakie systemy teleinformatyczne i konta w tych systemach umożliwiają wnoszenie i doręczanie pism w toku postępowań prowadzonych przed organami KAS na gruncie Ordynacji podatkowej, Kodeksu postępowania administracyjnego i ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Systemami, o których mowa w art. 144 § 1a, art. 168 § 1 i 3a Ordynacji podatkowej, art. 39 § 1 i art. 63 § 1 i 3a Kodeksu postępowania administracyjnego oraz art. 17c § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji będą konta użytkowników (podatników, płatników, zobowiązanych i innych uczestników postępowań) wyłącznie w e-Urzędzie Skarbowym i PUESC (wymienione w art. 35 ust. 2 i 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej). Zmiana ta jednoznacznie przesądzi, że skrytki podmiotów niepublicznych na platformie ePUAP nie są traktowane w rozumieniu powyższych przepisów jako konta w systemie teleinformatycznym organu KAS działającego jako organ podatkowy, egzekucyjny albo organ administracji. Doręczenie i wnoszenie pism poprzez platformę ePUAP do organów KAS będzie możliwe nadal na zasadach określonych w art. 147 ust. 2 i 3 ustawy o doręczeniach elektronicznych jako równoważne z doręczeniem na adres do doręczeń elektronicznych do 31 grudnia 2025 r. (według obecnego stanu prawnego).

Wskazanie w **art. 52d** ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, że przepisy art. 299i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa stosuje się odpowiednio do podmiotów świadczących usługi informatyczne na rzecz organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz osób działających w imieniu tych podmiotów stanowi uzupełnienie regulacji

zawartej w projektowanym **art. 299i** Ordynacji podatkowej, który dotyczy świadczenia usług informatycznych na rzecz organów podatkowych, w tym samorządowych organów podatkowych.

W art. 94zl ust. 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej skreśla się metrykę ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, ponieważ metryka ta zostanie zawarta we wcześniejszym przepisie – art. 35g ustawy o KAS.

Art. 19 – zmiany w ustawie o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (zmiana w art. 88a i art. 88b)

Nowelizacja dostosowuje zmiany w zakresie Ordynacji podatkowej do ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami – tym samym większość zmian polega na zamianie użytych w różnej liczbie i różnym przypadku wyrazów „schemat transgraniczny" na użyte w odpowiedniej liczbie i odpowiednim przypadku wyrazy „schemat podatkowy", oraz skreśla użyte w różnej liczbie i różnym przypadku wyrazy „wspomagający", a także dostosowuje słownik pojęć określony w **art. 88a** ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami do słownika pojęć określonego **w art. 86a § 2** Ordynacji podatkowej.

Dostosowano również treść **art. 88b pkt 3** ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami do treści art. 86f § 1 pkt 14 Ordynacji podatkowej w zakresie streszczenia schematu podatkowego. Zmiana ta ułatwi procedurę automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych z innymi państwami.

Przepisy przejściowe

Art. 20 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w interpretacjach indywidualnych

W celu doprecyzowania momentu obowiązywania przepisów wyłączających możliwość wydawania interpretacji indywidualnych, których przedmiotem są przepisy prawa podatkowego zawarte w dziale III w rozdziale 11a, wskazuje się w art. 20, że do dnia wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe. W związku z tym, wszystkie sprawy o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie MDR rozpoczęte do czasu wejścia w życie ustawy i które nie zostały prawomocnie zakończone, powinny być rozpatrzone niezależnie od stadium postępowania, w jakim się znajdują.

Art. 21 – przepis przejściowy odnośnie zmian w zakresie uprawnień organu w przypadku stwierdzenia nieprawidłowej wysokości podatku naliczonego

Mając na uwadze doprecyzowujący charakter zmiany w art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej, proponuje się zapewnić możliwość stosowania tego przepisu w zmienionym brzmieniu do postępowań podatkowych wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy.

Art. 22 projektu – przepis przejściowy odnośnie do zmian w zakresie nadpłat

W związku ze zniesieniem wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie terminu jej złożenia, konieczne stało się uregulowanie sposobu postępowania w sytuacji, gdy podatnik przed dniem wejścia w życie projektowanej zmiany złożył korektę deklaracji, w związku z którą powstała nadpłata, lecz nie złożył wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Proponowany przepis przejściowy przewiduje, że w sprawach stwierdzenia nadpłat wynikających ze skorygowanej deklaracji złożonej przed dniem wejścia w życie ustawy oraz do zwrotu i oprocentowania tych nadpłat stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 23–27 – przepisy przejściowe dotyczące rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej (MDR)

1) Art. 23 projektu

W związku z likwidacją wspomagającego i zmianą definicji promotora – wprowadzenie nowego zakresu pojęciowego będzie powodować zmianę statusu niektórych podmiotów, które dotychczas były kwalifikowane jako wspomagający, a po wejściu w życie ustawy będą spełniać przesłanki promotora. Uregulowanie sytuacji tych podmiotów jest niezbędne w celu uniknięcia wątpliwości co do zakresu ich obowiązków oraz zapewnienia, że obowiązki MDR będą wykonywane w sposób nieprzerwany i zgodny z intencją ustawodawcy. Przepis wskazuje wprost, że wspomagający, który na skutek nowelizacji spełnia definicję promotora – od dnia wejścia w życie ustawy wykonuje obowiązki właściwe dla tej kategorii podmiotów (tj. dla promotora), wynikające z przepisów ustawy w nowym brzmieniu.

2) Art. 24 projektu

Projektowany przepis dotyczy nowelizowanych przepisów rozdziału 11a działu III Ordynacji podatkowej – przekazania do Szefa KAS informacji MDR-1. W celu zagwarantowania pewności prawa oraz zapewnienia płynności stosowania przepisów w zakresie schematów podatkowych, niezbędne jest uregulowanie sytuacji przejściowej dotyczącej obowiązków, których termin wykonania dla promotora (w rozumieniu art. 86a § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej w brzmieniu dotychczasowym) lub korzystającego przypada bezpośrednio po wejściu w życie nowelizacji. Ustawodawca proponuje wprowadzenie przepisu przejściowego,

zgodnie z którym, jeżeli bieg terminu do wykonania obowiązków sprawozdawczych z obszaru schematów podatkowych dla tego promotora lub korzystającego upływa z dniem 30 października 2026 r., to do takiego obowiązku stosuje się przepisy dotychczasowe. Rozwiązanie to ma charakter techniczno-legislacyjny i służy zachowaniu ciągłości oraz jednolitości regulacyjnej wobec obowiązków informacyjnych powstałych przed datą wejścia w życie nowych przepisów. Przepis ten eliminuje ryzyko retroaktywnego stosowania nowych regulacji do stanów faktycznych już zaistniałych.

3) Art. 25–27 projektu

Ponadto proponuje się wprowadzanie przepisu przejściowego w zakresie informacji MDR-3 i MDR-4. Jeżeli schemat będzie stosowany po dniu wejścia w życie projektowanej ustawy (w ramach MDR-3) lub udostępnienie będzie przekazywane nowym podmiotom (w ramach MDR-4) będzie należało stosować przepis w nowym brzmieniu art. 86f § 4 oraz art. 86j Ordynacji podatkowej. Krajowe schematy podatkowe przestają podlegać raportowaniu, co oznacza, że po wejściu w życie ustawy nie będzie obowiązku składania informacji o stosowaniu tego schematu podatkowego na formularzu MDR-3 w odniesieniu do takich schematów również w sytuacji, jeśli przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy złożono do Szefa KAS informację o krajowym schemacie podatkowym na formularzu MDR-1. Jeżeli schemat podatkowy standaryzowany został udostępniony po raz pierwszy przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, ale po tym dniu był nadal udostępniany kolejnym korzystającym, to do raportowania tych późniejszych udostępnień stosuje się art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym nowelizacją. Tym samym bez względu na datę zaistnienia zdarzenia powodującego obowiązek raportowania do szefa KAS (przed wejściem w życie ustawy czy też po) raportowanie będzie odbywać się na zasadach nadanych niniejszą ustawą.

Art. 28 projektu – przepis przejściowy do przesłanek uchylenia mandatu

Proponuje się sformułowanie przepisu przejściowego, który określi, że projektowane przepisy stosuje się także do spraw wszczętych przed dniem wejścia w życie zmiany. Wszczęcie sprawy oznacza wymierzenie kary grzywny w drodze mandatu karnego również w sytuacji, gdy nie wydano uprzednio postanowienia o wszczęciu postępowania. Przyjmując jako zasadę stosowanie nowych regulacji także do spraw wszczętych przed dniem wejścia w życie ustawy nowelizującej, powiela dotychczasowe, sprawdzone reguły intertemporalne, które nie były w orzecznictwie podważane. Jak wskazuje SN „Podstawową formą rozwiązywania problemów intertemporalnych na gruncie prawa karnego procesowego jest przy tym reguła stosowania prawa nowego (lex nova), zwana regułą bezpośredniego stosowania ustawy nowej albo regułą

„chwytania w locie”” (zob. H. Paluszkiewicz, Studia z zakresu problematyki intertemporalnej w prawie karnym procesowym, Warszawa 2016, s. 3, 15 i 19). W uzasadnieniu postanowienia Sądu Najwyższego z dnia 24 sierpnia 2016 r., IV KZ 38/16, przyznano, że zasada tzw. „chwytania w locie” jest podstawową zasadą prawa intertemporalnego i wskazano, że jest ona stosowana w drodze analogia legis wówczas, gdy ustawodawca wprowadzając zmiany w prawie, nie zamieści przepisów przejściowych.

Projektowane rozwiązanie jest spójne systemowo z rządowym projektem ustawy o zmianie ustawy – Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw (druk 1600) obejmującym zmiany do ustawy Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia.

Art. 29 projektu – przepis przejściowy odnośnie do zmian w opłacie skarbowej

Projektowany przepis przejściowy ma na celu uregulowanie kwestii złożenia wniosku przed dniem wejścia życie niniejszej ustawy. Jeżeli przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy złożono wniosek o zwrot opłaty skarbowej, do zwrotu opłaty skarbowej stosuje się przepisy dotychczasowe.

Art. 30 projektu – przepisy przejściowe odnośnie do zmian w podatku akcyzowym

Projektowana regulacja dotyczy zwrotu akcyzy, który nie został dokonany przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy. Zwrot ten nastąpi wraz z oprocentowaniem należnym od dnia następującego po dniu upływu terminów określonych w przepisach wydanych odpowiednio na podstawie art. 82 ust. 7 oraz art. 107 ust. 6 ustawy zmienianej. Do oprocentowania zwrotu akcyzy będą stosowane odpowiednio przepisy art. 78 § 1 i 2 ustawy zmienianej w art. 1.

Art. 31 projektu – przepis przejściowy odnośnie zmian w e-Urzędzie Skarbowym

Zaproponowany przepis przejściowy dotyczący kont w e-Urzędzie Skarbowym umożliwi sprawne implementowanie zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Do dotychczas otwartych kont, jako konta jednostek organizacyjnych, będą stosowane nowe przepisy wprowadzające szerokie rozumienie pojęcia „jednostka organizacyjna”.

Art. 32 – przepis końcowy

Celem zapewnienia odpowiedniego vacatio legis dla projektowanych zmian proponuje się, aby podstawowym terminem wejścia w życie projektowanej ustawy był dzień 1 października 2026 r. Od tej zasady przewidziano wyjątki dotyczące zmian w zakresie regulacji dostosowawczej związanej z wdrożeniem integracji z systemem BLIK dla usługi skarbowo-celnej PUESC, zmian w p.p.s.a. oraz zmian w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej w

zakresie funkcjonowania e-Urzędu Skarbowego, dla których proponuje się wejście w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia ustawy. Pozwoli to ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych jak najszybciej skorzystać z uprawnienia do występowania do NSA uchwałę abstrakcyjną. Natomiast niezwłoczne wejście w życie zmiany dostosowawczej w art. 60 § 1b Ordynacji podatkowej wynika z tego, że wdrożenie integracji z systemem BLIK Platformy Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych (PUESC) już nastąpiło w dniu 30 lipca 2025 r. Zmiana ta jest zatem jak najbardziej korzystna z punktu widzenia podatnika, gdyż ułatwia wywiązywanie się z obowiązków. Szybsze wejście w życie zmian w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie e-Urzędu Skarbowego pozwoli na niezwłoczne wykorzystywanie wprowadzonych niniejszą ustawą możliwości e-Urzędu Skarbowego. Nie narusza to zasady demokratycznego państwa prawnego, ponieważ nie powoduje negatywnych skutków dla podatników.

Ponadto proponuje się, aby instytucja mandatu karnego zaocznego weszła w życie po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia z uwagi na potrzebę zmiany rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe.

Projekt ustawy wpłynie pozytywnie na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców.

Nowelizacja przepisów dotyczących schematów podatkowych przyczyni się do zmniejszenia liczby dokumentów składanych do Szefa KAS przez przedsiębiorców, zmniejszenia liczby procedur i skrócenia czasu na analizę, czy uzgodnienie spełnia przesłanki schematu podatkowego, a tym samym podlega raportowaniu do Szefa KAS. Nastąpi to w wyniku:

1) wyeliminowania jednego z podmiotów tj.: „wspomagającego” – zobowiązanego do składania informacji o schematach podatkowych,
2) zawężenia instytucji „promotora”,
3) likwidacji raportowania schematów podatkowych krajowych,
4) likwidacji innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz trzech ogólnych cech rozpoznawczych niewystępujących w dyrektywie,
5) zniesieniu obowiązku składania MDR-2,
6) umożliwieniu przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego oraz o uzyskanych korzyściach na formularzu MDR-3 raz do roku,

7) wprowadzenia możliwości podpisywania wszystkich informacji o schemacie podatkowym przez pełnomocnika,

8) likwidacji obowiązku wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych.

Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Niniejszy projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych, w związku z czym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych[64)].

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu, celem uzyskania opinii, dokonania powiadomienia, konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa[65)] oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów[66)] projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie „Rządowy Proces Legislacyjny".

64) Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.
65) Dz. U. z 2025 r. poz. 677, z późn. zm.
66) M.P. z 2024 r. poz. 806, z późn. zm.

Nazwa projektu Ustawa o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Ministerstwo Finansów **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Jarosław Neneman, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Emil Chojnacki i Łukasz Pepliński, Zastępcy Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego tel. (22) 694 38 86, e-mail: sekretariat.dts@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** 9 lutego 2026 r. **Źródło** Inne **Nr w Wykazie prac** UD196

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

I. Na gruncie ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.) – (dalej: „Ordynacja podatkowa" lub „OP") zidentyfikowano następujące problemy:

1) Wątpliwości budzi stosowanie przepisu art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej do obliczania końca terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, za ostatni dzień terminu uważa się następny dzień po dniu lub dniach wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Sądy administracyjne przyjmują najczęściej wyłącznie wykładnię literalną przepisu art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, uznając że przepis ten ma generalnie zastosowanie do terminów procesowych i terminów materialnych, w tym do terminu przedawnienia. Przyjęcie takiej wykładni oznacza, że koniec terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego może ulec przesunięciu na podstawie art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej, a nie na podstawie przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych. Skutek ten byłby więc niekorzystny dla podatnika, bo oznacza, że w następnym dniu po dniu lub dniach wolnych od pracy możliwe byłoby zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

2) Przepisy dotyczące wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie dotyczącym schematów podatkowych pozostają w zbiegu z przepisami dotyczącymi nadawania NSP dla schematu podatkowego – z uwagi na tryb i terminowość tych postępowań może dojść do zaburzenia unijnej wymiany informacji o schematach transgranicznych.

3) Zasady ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych nie uwzględniają przypadków, gdy właściwość ta jest określana nie tylko w ustawach podatkowych, ale także w drodze aktów wykonawczych.

4) Przesłanka w postaci zaistnienia uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia ogranicza stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Ponadto, stosowanie tej instytucji jest ograniczone do spraw dotyczących podatników, nie obejmując płatników.

5) Przepis umożliwiający organowi podatkowemu określenie prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych wymaga doprecyzowania w sposób wskazujący wprost na możliwość określenia wysokości podatku naliczonego do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

6) Przepis art. 60 § 1b nie uwzględnia platformy PUESC. Wdrożenie integracji z systemem BLIK dla usługi skarbowo-celnej PUESC: „Zapłać za dokument poprzez e-Płatności" w zakresie e-Płatności nastąpiło dnia 30 lipca 2025 r.

7) Wątpliwości może budzić prawidłowy sposób zarachowania wpłaty w przypadku jednoczesnego istnienia układu ratalnego i zobowiązań podatkowych z innych tytułów, dla których termin płatności upłynął.

8) Wysokość podatku uprawniająca do zapłaty przez inny podmiot niż podatnik jest za niska, przez co zachodzi potrzeba urealnienia regulowania podatków w ten sposób. Obecnie zapłata za podatnika podatku przez podmiot inny niż jego małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha, aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, może nastąpić w przypadku, gdy wysokość podatku nie przekracza kwoty 1000 zł. Kwota ta nie była waloryzowana od momentu wprowadzenia takiej możliwości, tj. od 1 stycznia 2016 r. Z uwagi na rosnący poziom zarobków, w tym m.in. wynagrodzenia minimalnego za pracę w gospodarce, a także ułatwienie płacenia podatków i przyczynienie się do

podniesienia ich ściągalności uzasadnionym jest zwiększenie kwoty, w ramach której inne osoby niebędące podatnikiem będą mogły uregulować podatek za podatnika.

9) Zbyt ogólnie zostało sformułowane wyłączenie obowiązku zaokrąglania odsetek w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku.

10) Brak jest możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności. Aktualnie podatnik musi czekać z wnioskiem o umorzenie do czasu powstania zaległości, narażając się tym samym na negatywne konsekwencje, w tym odpowiedzialność karną skarbową. Sytuacja ta jest szczególnie dotkliwa w przypadku podatków płatnych ratalnie. Z upływem terminu płatności każdej raty powstaje odrębna zaległość podatkowa, o której umorzenie trzeba odrębnie występować.

11) Konieczność wzywania podatników do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji, jest problematyczna zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Obecne przepisy Ordynacji podatkowej wymagają bowiem, aby wraz z korektą deklaracji, z której wynika nadpłata, podatnik złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Jeżeli prawidłowość skorygowanej deklaracji nie budzi wątpliwości, organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne.

12) Niewystarczająco jest zabezpieczony interes podatnika w przypadku, gdy ustawa materialnoprawna regulująca instytucję zwrotu danego podatku nie określa terminu, w jakim podatnik powinien ten zwrot otrzymać, oraz nie wskazuje na możliwość jego oprocentowania. Tak jest m.in. w przypadku zwrotu podatku od czynności cywilnoprawnych oraz zwrotu opłaty skarbowej. Przepisy ustaw regulujących te daniny określają jedynie materialne przesłanki uzasadniające zwrot podatku od czynności cywilnoprawnych/opłaty skarbowej, nie precyzując terminu, w jakim organ podatkowy powinien dokonać tego zwrotu, i nie wskazując na możliwość jego oprocentowania. O ile uregulowane jest w Ordynacji podatkowej zagadnienie momentu zaliczenia zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowych, to przepisy te nie dają ochrony w postaci wypłaty oprocentowania przy zwrocie podatku bezpośrednio podatnikowi. Poza tym, przepisy określające terminy zwrotu nadpłaty nie obejmują wszystkich możliwych sytuacji.

Ponadto, w orzecznictwie sądów administracyjnych został zidentyfikowany problem luki prawnej, polegającej na braku uregulowania zasad oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która następnie została zmieniona lub której wygaśnięcie stwierdzono albo która została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego. W ocenie sądów administracyjnych, w celu urzeczywistnienia tzw. zasady nieszkodzenia wyrażonej w art. 14k § 1 Ordynacji podatkowej, lukę tę należy uznać za możliwą do usunięcia per analogiam legis.

13) Na gruncie przepisów działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej – Informacje o schematach podatkowych (MDR) – zidentyfikowano obszary wymagające uporządkowania oraz dostosowania brzmienia przepisów dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych (dalej: Dyrektywa Rady (UE) 2018/822). Ponadto wprowadza się nowelizację w związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i in. z dnia 08 grudnia 2022 r. i w konsekwencji zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC-8) w odniesieniu do regulacji związanej z zapewnieniem prawa pośrednikom do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek zgłoszenia stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej (art. 8ab ust. 5 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG). Wprowadza się nowelizację także w związku z wyrokiem TSUE w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i in. z dnia 29 lipca 2024 r.

14) W obecnym stanie prawnym (art. 86a § 1 pkt 3, 8 i 18 Ordynacji podatkowej) poza „korzystającym", dla potrzeb stosowania przepisów rozdziału 11a w słowniku pojęć w art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej zostały zdefiniowane jeszcze dwa podmioty, tj. „promotor" i „wspomagający". Wskutek obowiązywania krajowych przepisów o schematach podatkowych, zaobserwowano, że rozdzielenie definicji „pośrednika" funkcjonującej w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822 na dwa odrębne podmioty, nie przyniosło w pełni zamierzonego efektu, a spowodowało faktycznie uniemożliwienie wykonania części z nałożonych obowiązków oraz nałożenie obowiązków często niewspółmiernych do faktycznych założeń tej instytucji, zatracając tym samym cel istnienia tych przepisów. Zauważono, że przepisy określające obowiązki sprawozdawcze, do których wykonania są obowiązane poszczególne podmioty, wymagają częściowej zmiany i uporządkowania. Jednocześnie zachodzi konieczność zapewnienia ochrony prawniczej tajemnicy zawodowej „promotora" oraz „korzystającego" stosownie do treści wyroku TSUE w sprawie C-694/20 oraz C-623/22.

15) Obecnie obowiązujące definicje „udostępnienia” i „wdrożenia” zawierają między innymi czynność oferowania, która przyczynia się do powstania obowiązków niemożliwych do wykonania przez podmiot obowiązany do raportowania informacji o schematach podatkowych.

16) W obecnym stanie prawnym podmioty są obowiązane do raportowania również schematów podatkowych, które nie są schematami podatkowymi transgranicznymi (schematów podatkowych „typu krajowego”). Niepewność co do spoczywających na nich obowiązkach oraz wysokie kary za brak raportowania sprawiają, że raportowane są również uzgodnienia o minimalnym ryzyku unikania opodatkowania. Dotychczasowy obowiązek dotyczący raportowania schematów podatkowych „typu krajowego” jest nadregulacją niewymaganą Dyrektywą Rady (UE) 2018/822.

17) Niewystarczająco są uregulowane obowiązki „korzystającego” obowiązanego do raportowania schematów podatkowych. Obecnie występują trzy podmioty obowiązane do przekazywania informacji o schematach podatkowych, natomiast w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822 obowiązek raportowania w pierwszej kolejności spoczywa na pośredniku (promotorze), a jeśli on nie występuje lub jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, to dopiero ten obowiązek przechodzi na korzystającego. Przepisy krajowe wymagają zmiany w tym zakresie.

18) Raportowanie zawiadomień MDR-2 jest uciążliwe dla podmiotów i jest informacją o małej wartości dla organów podatkowych. Obecnie funkcjonujący mechanizm raportowania sprawia, że występują problemy praktyczne polegające na jednoczesnym składaniu MDR-1 i MDR-2 przez obecnych wspomagających.

19) Możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku raportowania, jeśli inny podmiot już zaraportował ten sam schemat podatkowy na podstawie art. 86e § 1 Ordynacji podatkowej, nie jest jednoznaczna. Aktualnie w przypadku schematów podatkowych standaryzowanych, promotorzy (lub wspomagający), którzy nie zostali zwolnieni przez korzystającego z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, nie mogą skorzystać ze zwolnienia z uwagi na regulacje art. 86f § 2 Ordynacji podatkowej, tj. wyłączenia z przekazywanej do Szefa KAS informacji o danych dotyczących innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują (o których mowa w art. 86f § 1 pkt 12 OP), a w którym to przepisie wskazanie innych podmiotów w przekazanej informacji MDR-1 jest elementem obligatoryjnym umożliwiającym skorzystanie z przedmiotowego zwolnienia. Dodatkowo sytuacja wspomagającego jest szczególnie utrudniona, ponieważ nie może on w takim przypadku skorzystać ze zwolnienia, a jednocześnie sam może zaraportować tylko takie schematy standaryzowane, co do których nie obowiązuje go tajemnica zawodowa, bowiem schemat standaryzowany, w przypadku gdy podmiot zwolniony jest z tajemnicy zawodowej, dotyczy jedynie podmiotu, który ten schemat podatkowy udostępnił pierwszemu korzystającemu. Jednocześnie problem ten występuje również w sytuacji raportowania schematów podatkowych innych niż standaryzowane (w przypadku zwolnienia z zachowania tajemnicy zawodowej), co do których podmioty, które są obowiązane do raportowania na etapie późniejszym, nie zostały wskazane w informacji, ponieważ nie były jeszcze na ten moment w żaden sposób zaangażowane we wdrażanie schematu w jakiejkolwiek roli. Ponadto w związku z likwidacją osobnych instytucji „promotora” i „wspomagającego” art. 86e § 1 OP dodatkowo wymaga odpowiedniego dostosowania, tak aby zapewnić wszystkim „promotorom” możliwość skorzystania ze zwolnienia z obowiązku raportowania danego schematu podatkowego. Jednocześnie projektowana zmiana ma zagwarantować, aby dane wszystkich promotorów lub korzystających oraz posiadane przez nich informacje zostały przekazane do Szefa KAS.

20) W obecnym stanie prawnym podmiot raportujący informacje o schemacie podatkowym jest obowiązany do wskazania, w przekazywanej informacji, danych, według wiedzy przekazującego informację (art. 86f § 1 pkt 5–8 i 10–12 Ordynacji podatkowej). Obowiązkiem wynikającym z Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 jest precyzyjne wskazanie przez składającego danych, o których mowa w art. 86f § 1 OP, jednak często podmioty raportujące zasłaniają się „brakiem wiedzy”. Potrzeba doprecyzowania przepisów art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby stanowiły pełne dostosowanie do brzmienia Dyrektywy Rady (UE) 2018/822.

21) Brak możliwości uzupełniania i korygowania składanych informacji o schematach podatkowych przez podmioty obowiązane do raportowania. W obecnym stanie prawnym korygowanie uprzednio złożonej informacji możliwe jest jedynie po otrzymaniu wezwania od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

22) Brak możliwości wszczynania i prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe jedynie na podstawie przepisów działu III rozdziału 11a z uwagi na obowiązujący przepis art. 86h § 2 OP.

23) Szefowi KAS w obecnym stanie prawnym brakuje wystarczających narzędzi w formie możliwości odmowy nadania Numeru Schematu Podatkowego (NSP) albo unieważnienia NSP.

24) Obowiązująca obecnie norma prawna zawarta w art. 86ia OP określa sposób doręczania potwierdzenia nadania NSP oraz innych pism związanych ze stosowaniem przepisów rozdziału 11a działu III OP. Jednak z uwagi na stosowanie ogólnych zasad dotyczących doręczeń uregulowanych w Ordynacji podatkowej przepis art. 86ia OP jest zbędny.

25) W obecnym stanie prawnym (art. 86j Ordynacji podatkowej) korzystający, który dokonywał w danym okresie rozliczeniowym jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego lub uzyskiwał wynikającą z niego korzyść podatkową, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego – przekazuje do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informację o korzyściach. Dyrektywa Rady (UE) 2018/822 z kolei zakłada, aby informować w każdym roku, czy dany schemat był w tym roku stosowany u korzystającego.

26) Obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika. W obecnym stanie prawnym występują problemy praktyczne wynikające z brzmienia art. 86j § 2 i 3 OP, które nadają informacji MDR-3 cechy, które są właściwe wyłącznie dla informacji MDR-1.

27) W obecnym stanie prawnym występują wątpliwości co do kursu, według jakiego należy przeliczyć wysokość korzyści podatkowej zarówno szacowanej, jak i raportowanej w informacji MDR-1 i MDR-3, w przypadku gdy wysokość korzyści podatkowej określana jest w walucie obcej.

28) W obecnym stanie prawnym kładzie się nacisk na posiadanie procedury wewnętrznej dotyczącej raportowania schematów podatkowych, podczas gdy pełen nacisk powinien zostać położony na efektywność wykonania obowiązków raportowania.

29) Dotychczasowe regulacje o schematach podatkowych ograniczają możliwość stosowania przez Szefa KAS przepisów działu IV Ordynacji podatkowej.

30) Brakuje sankcji w art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2025 r. poz. 633) dotyczącej składania po terminie informacji o uzyskanej korzyści podatkowej lub dokonywaniu jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego (MDR-3) oraz kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4), podczas gdy aktualne przepisy regulują penalizację za niezłożenie lub złożenie po terminie informacji o schemacie podatkowym (MDR-1).

31) Podpisywanie zawiadomień ZAW-NR przez pełnomocnika wiąże się z koniecznością każdorazowego składania pełnomocnictwa szczególnego. Podpisywanie tych zawiadomień nie jest możliwe w oparciu o pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji.

32) Brak jest możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. Obecnie tylko strona (żaden inny podmiot) może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania.

33) Przepisy o doręczeniach wymagają dostosowania do zmian w ustawie z dnia 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1045, z późn. zm.).

34) Obecnie niezawodowy pełnomocnik ogólny nie jest uprawniony do samodzielnego zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego.

35) Art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu nie przewiduje możliwości doręczenia wydruku pisma utrwalonego w postaci elektronicznej, które zostało opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego. Na opatrywanie taką pieczęcią pism utrwalonych w postaci elektronicznej pozwala przepis art. 126 § 1 zdanie trzecie Ordynacji podatkowej. Zachodzi potrzeba zapewnienia spójności między tymi regulacjami.

36) Aktualnie samorządowe organy podatkowe nie mają uprawnień do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania.

37) Organ podatkowy nie ma możliwości przesłuchania strony lub świadka przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość, pomimo dopuszczenia tego w odniesieniu do kontrolowanego w kontroli celno-skarbowej. Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej przewiduje w art. 76 możliwość zdalnego przesłuchania kontrolowanego lub świadka dla celów kontroli celno-skarbowej. Organ podatkowy nie ma również możliwości utrwalenia obrazu lub dźwięku z przesłuchania celem włączenia takiego zapisu do akt.

38) Aktualnie obowiązujące przepisy przewidują zróżnicowanie podejścia do kwestii podpisu decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, ze względu na sposób ich wydania – decyzje w postaci papierowej mogą nie zawierać podpisu osoby upoważnionej (mogą zawierać podpis mechanicznie odtwarzany lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania), zaś w postaci elektronicznej wymagają podpisu elektronicznego.

39) Postępowania w przedmiocie uzupełnienia lub sprostowania decyzji są często wszczynane przez podatników wyłącznie w celu wykorzystania ich jako instrumentu służącego wyczerpywaniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Wniosek o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji może odsunąć w czasie termin złożenia odwołania nawet o kilka miesięcy. Postępowanie w przedmiocie uzupełnienia lub sprostowania

decyzji, które podatnik zainicjuje, ma pierwszeństwo przed postępowaniem odwoławczym. To drugie postępowanie może się toczyć dopiero po zamknięciu sprawy uzupełnienia decyzji.

40) Występuje dualizm trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania. Obecnie można pozostawić odwołanie bez rozpatrzenia w drodze ostatecznego postanowienia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 Ordynacji podatkowej (odwołanie powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie). Z kolei w sytuacji, gdy podatnik nie składa podpisu pod odwołaniem, organ ma obowiązek wezwać go do uzupełnienia braku formalnego podania zgodnie z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej. Nieuzupełnienie braku formalnego skutkuje wydaniem w I instancji postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej), na które przysługuje zażalenie. Nie jest zasadne utrzymywanie takiego dualizmu. Podstawa prawna pozostawienia bez rozpatrzenia środka odwoławczego nie powinna być zróżnicowana w zależności od tego, jakim brakiem formalnym jest obarczone odwołanie/zażalenie.

41) Obecny tryb korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających jest czasochłonny i generuje koszty po stronie organu podatkowego związane ze sporządzaniem kserokopii i wydruków deklaracji skorygowanych przez organy podatkowe, które obecnie muszą być doręczane podatnikowi. Organ podatkowy, który dokonał korekty deklaracji z urzędu, doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty lub zwrotu podatku albo nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu (art. 274 § 2 OP).

42) Przepisy o tajemnicy skarbowej zawarte w dziale VII Ordynacji podatkowej posługują się niejednolitą terminologią (pojęcia „akta", „akta spraw podatkowych" i „akta podatkowe") oraz wymagają doprecyzowania i uzupełnienia.

43) Dostęp Rzecznika Praw Obywatelskich do akt podatkowych jest ograniczony jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym, co utrudnia realizację jego zadań ustawowych w przypadku konieczności podjęcia przez Rzecznika decyzji co do ewentualnej interwencji procesowej.

44) Z punktu widzenia realnego wpływu na sytuację mikro-, małych i średnich przedsiębiorców oraz w celu należytego wykonywania zadań ustawowych, niezbędne jest przyznanie Rzecznikowi Małych i Średnich Przedsiębiorców możliwości zapoznania się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ podatkowy, jeżeli jest to konieczne do dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej.

45) Działania kontrolne Narodowego Funduszu Zdrowia wskazują na potrzebę dostępu NFZ do informacji objętych tajemnicą skarbową.

46) Minister właściwy do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Minister Spraw Zagranicznych oraz minister właściwy do spraw gospodarki nie mają zapewnionego dostępu do akt i informacji objętych tajemnicą skarbową. Mogą tego wymagać odpowiednio toczące się postępowania w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzone przez instytucje i organy Unii Europejskiej, reprezentowanie i ochrona interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi, w postępowaniach przed innymi organami międzynarodowymi oraz wyjaśnienie spraw rozpatrywanych w ramach systemu Solvit.

47) Brak właściwej normy kompetencyjnej w przepisach prawa uniemożliwia Ministrowi Cyfryzacji dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową w związku z nadzorem nad wykonywaniem przez dostawców usług cyfrowych obowiązków dotyczących zgłaszania incydentów istotnych, o których mowa w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa (Dz. U. z 2024 r. poz. 1077, z późn. zm.).

48) Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny m.in. nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich nie ma zapewnionego dostępu do sprawozdań finansowych znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych.

49) Szef Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych (dalej: „Szef KCIK"), w celu pozyskania informacji zawartych w aktach spraw podatkowych, występuje do organów podatkowych na terenie całego kraju. Z kolei organy podatkowe wykonują swoje zadania w szczególności przy wykorzystaniu Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, w którym odnotowywane są m.in. dane z deklaracji składanych przez podatników oraz rozstrzygnięcia organów wydanych w toku postępowania. Współadministratorem danych zawartych w tym rejestrze jest Szef KAS. Szef KCIK nie ma możliwości uzyskania potrzebnych informacji od Szefa KAS.

II. W Kodeksie karnym skarbowym funkcjonują obecnie dwa rodzaje mandatów tzw. gotówkowy, wydawany ukaranemu po uiszczeniu kary grzywny bezpośrednio uprawnionemu organowi, który ją nałożył, oraz kredytowany, wydawany ukaranemu za potwierdzeniem odbioru. Powyższe rozwiązania wiążą się z koniecznością zastania sprawcy w miejscu popełnienia czynu zabronionego lub wezwania sprawcy do osobistego stawiennictwa w siedzibie organu.

Należy zauważyć, że w stosunku do osób czasowo tylko przebywających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub niemających stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca pobytu istnieje wyłącznie możliwość nałożenia mandatu gotówkowego, o którym mowa w art. 138 § 2.

W dobie globalizacji i możliwości wysyłania deklaracji w postaci elektronicznej funkcjonują przedsiębiorcy rozliczający się w zakresie podatków na terenie kraju, a przebywający przez długi okres czasu za granicą. W szczególności w przypadku tych sprawców wykroczeń skarbowych uciążliwe staje się pokonywanie dużych odległości do miejsca wykonania czynności, a koszty związane z przeprowadzeniem postępowania mandatowego mogą przewyższać wysokość kary grzywny.

Do Ministerstwa Finansów wpływały wnioski od dyrektorów izb administracji skarbowych o wprowadzenie w ramach postępowania mandatowego nowego rodzaju mandatu karnego, tj. mandatu zaocznego. O takie rozwiązanie wnosili także do finansowych organów postępowania przygotowawczego przedsiębiorcy.

Kolejna zmiana do Kodeksu karnego skarbowego ma na celu rozszerzenie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego, co stanowi pokłosie wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2014 r. o sygn. akt K 23/13.

III. Zidentyfikowano także następujące problemy na gruncie ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, z późn. zm.) – (dalej: p.p.s.a.):

1) Przepisy ww. ustawy rodzą wątpliwości, co do obowiązującego terminu wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na opinię, o której mowa w art. 119zzl § 1 Ordynacji podatkowej, oraz na odmowę jej wydania (tzw. opinia transgraniczna).

2) Minister Finansów i Gospodarki, jako organ odpowiadający za jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego, nie posiada prawnej możliwości przeciwdziałania rozbieżnościom w orzecznictwie sądów administracyjnych.

IV. Przepisy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1154) w obecnym brzmieniu nie dają podatnikowi odpowiedniej ochrony jego interesów w postaci wypłaty oprocentowania przy nieterminowym zwrocie opłaty. Zasadnym jest zawarcie w ustawie stosownych przepisów dotyczących terminu oraz oprocentowania opłaty skarbowej podlegającej zwrotowi, uwzględniających charakter i wysokość opłaty.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

I. Propozycje rozwiązań przyjętych w projekcie w zakresie Ordynacji podatkowej obejmują m.in.:

1) **Doprecyzowanie rodzaju terminu ulegającego wydłużeniu w przypadku, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy.**

   W celu wykluczenia ewentualnego stosowania przepisu art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej do obliczania końca terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, proponuje się jego doprecyzowanie tak, aby nie było wątpliwości, że przepis ten odnosi się do terminu do wykonania czynności. Proponowana zmiana zapewni podatnikom poczucie stabilności i bezpieczeństwa prawnego.

2) **Wyłączenie przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych** poprzez zmianę art. 14b § 2a Ordynacji podatkowej.

3) **Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadach ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych.** Zastąpienie w art. 17 § 1 i art. 17a Ordynacji podatkowej wyrazów „ustawy podatkowe" wyrazami „przepisy prawa podatkowego" zapewni uwzględnienie przypadków, gdy właściwość miejscowa organów podatkowych jest określana nie tylko w ustawach, ale także w drodze aktów wykonawczych.

4) **Zmianę przesłanek ograniczających stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia przez Szefa KAS i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych oraz rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników**.

   Zmiana przesłanek uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, które obecnie warunkują możliwość wyznaczenia przez Szefa KAS i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego właściwego do przeprowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów, pozwoli na elastyczne zarządzanie zasobami kadrowymi i usprawnienie działania KAS, także w sprawach dotyczących płatników. W miejsce przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia wprowadzono przesłankę powiązania postępowań albo kontroli, które są prowadzone lub które mają być wszczęte w szczególności ze względu na wspólne elementy stanu faktycznego lub materiału dowodowego postępowania albo kontroli, lub ze względu na wpływ rozstrzygnięcia w jednym postępowaniu na inne postępowanie.

5) **Doprecyzowanie przepisu umożliwiającego organowi podatkowemu określenie prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.**

W wyniku proponowanej zmiany, nowelizowany przepis będzie wskazywał wprost na możliwość określenia wysokości podatku naliczonego do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (sytuacja gdy u podatnika w danym okresie rozliczeniowym nie występuje podatek należny, a jedynie podatek naliczony z bieżących zakupów, przy czym zostały stwierdzone nieprawidłowości w zakresie podatku naliczonego).

6) **Wprowadzenie zmiany dostosowawczej związanej z wdrożeniem integracji platformy usług skarbowo-celnych PUESC z systemem płatności BLIK.**

Wprowadzenia do art. 60 § 1b zmiany dostosowawczej, obejmującej platformę PUESC.

7) **Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku**.

W wyniku doprecyzowania przepisów nie będzie wątpliwości, że wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku zalicza się na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności.

8) **Podwyższenie wysokości podatku uprawniającej do zapłaty przez inny podmiot niż podatnik**.

Zwiększenie tej kwoty z 1000 zł do 5000 zł stworzy szersze możliwości dla dokonywania zapłaty podatków bez angażowania podatnika i zapewni spójność systemową z ustawą o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z art. 71ca pkt 5 tej ustawy, należność pieniężna, odsetki z tytułu niezapłacenia jej w terminie, koszty upomnienia oraz koszty egzekucyjne mogą być zapłacone organowi egzekucyjnemu przez inny podmiot, jeżeli łączna wysokość tych należności nie przekracza 5000 zł. W trybie egzekucji administracyjnej dochodzone są co do zasady należności publicznoprawne, w tym podatki. Nie ma uzasadnienia do różnicowania wysokości podatku możliwej do zapłaty przez dowolny podmiot (dowolną osobę), w zależności od tego czy zostanie zapłacona na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, czy przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

9) **Doprecyzowanie wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku**.

W wyniku doprecyzowania przepisów nie będzie wątpliwości, że w przypadku zaliczania wpłaty, nadpłaty i zwrotu podatku, niepokrywających w całości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, zasada zaokrąglania przewidziana w art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej nie znajdzie zastosowania do części podatku i odsetek za zwłokę, pokrywanych z zaliczanej wpłaty, zaliczanej nadpłaty lub zaliczanego zwrotu podatku.

10) **Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności**.

Wyeliminuje to konieczność czekania przez podatników na powstanie zaległości podatkowej, co aktualnie jest warunkiem zastosowania ulgi. W przypadku podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego, już od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik będzie mógł wnioskować o umorzenie wynikającego z niej podatku, nie czekając na nadejście terminu płatności poszczególnych rat. Instytucja umorzenia podatku będzie dotyczyć także innych podatków w przypadku, gdy znana będzie wysokość podatku, a nie upłynie jeszcze termin jego płatności. Podatnik będzie mógł w tym zakresie złożyć deklarację podatkową i wniosek o umorzenie podatku, zanim upłynie termin jego płatności. Jeżeli zrobi to wystarczająco wcześnie, wniosek może być rozpatrzony jeszcze przed terminem płatności. Instytucja ta będzie miała zastosowanie także do podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego.

11) **Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji.**

Proponuje się zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie terminu do jej złożenia. W takim przypadku za datę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenie nadpłaty będzie przyjmowana data złożenia tej korekty. Uprości to procedurę stwierdzenia nadpłaty wynikającej ze skorygowanej deklaracji oraz zaoszczędzi czas i koszty przeznaczane obecnie przez organy podatkowe na wzywanie podatników do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Jednocześnie wprowadzono obowiązek dołączania uzasadnienia przyczyn złożenia korekty, gdy wysokość nadpłaty z niej wynikającej przekracza 10 000 zł. Zminimalizuje to liczbę przypadków, w których konieczne będzie wzywanie podatnika do wyjaśnienia wątpliwości związanych z korektą, kiedy z korekty wynika nadpłata w znacznej wysokości.

12) **Uzupełnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku, terminów zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania.**

Uregulowanie w Ordynacji podatkowej terminu do dokonania zwrotu podatku, a także przypadków, w których będzie przysługiwało oprocentowanie tego zwrotu usunie związane z tym wątpliwości w przypadkach, gdy ustawa właściwa dla danego podatku tych kwestii nie reguluje, zabezpieczając w ten sposób interes podatnika. Tak jak w przypadku instytucji nadpłaty, przepisy Ordynacji podatkowej będą zawierać kompletne normy ogólne dotyczące terminu zwrotu podatku przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, a także oprocentowania tego zwrotu.

W wyniku uzupełnienia przepisów dotyczących terminów zwrotu nadpłaty zostaną wyeliminowane wątpliwości, w jakim terminie powinna zostać zwrócona nadpłata w przypadku, gdy sąd administracyjny wyda wyrok uchylający zarówno decyzję organu drugiej, jak i pierwszej instancji.

Uregulowanie sposobu naliczania oprocentowania nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, która następnie została zmieniona lub której wygaśnięcie stwierdzono albo która została uchylona prawomocnym orzeczeniem sądu administracyjnego, rozwiąże problem luki prawnej, zidentyfikowanej w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych, bez konieczności stosowania analogii. Projektowane rozwiązanie znajdzie zastosowanie przykładowo w sytuacji, gdy podatnik stosując się do interpretacji indywidualnej, złożył korektę deklaracji, z której wynika wyższy, niż zadeklarowano poprzednio, podatek do zapłaty, a następnie w wyniku zmiany tej interpretacji złożył wniosek o stwierdzenie nadpłaty. W takim przypadku podatnik uzyska oprocentowanie nadpłaty liczone od dnia jej powstania.

13) **Uporządkowanie pojęć dotyczących obowiązków w zakresie składania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych (MDR). Dostosowanie kwestii składania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych w przypadku promotora, na którym ciąży chroniona tajemnica zawodowa zgodnie z wyrokiem TSUE w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i in. z dnia 08 grudnia 2022 r.** i w konsekwencji zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC-8) w odniesieniu do regulacji związanej z zapewnieniem prawa pośrednikom do zwolnienia z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli taki obowiązek zgłoszenia stanowiłby naruszenie prawniczej tajemnicy zawodowej (art. 8ab ust. 5 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG). Ponadto nowelizacja dostosowuje kwestię prawniczej tajemnicy zawodowej również do wyroku TSUE w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i in. z dnia 29 lipca 2024 r. Efektem będzie zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

14) **Zdefiniowanie jednego podmiotu – „promotora" (w miejsce dotychczasowego „promotora" i „wspomagającego").**

Projektowana zmiana polega na wyeliminowaniu z Ordynacji podatkowej definicji „promotora" zawartej w art. 86a § 1 pkt 8 OP i definicji „wspomagającego" zawartej w art. 86a § 1 pkt 18 OP oraz zastąpienie ich definicją „promotora". W związku z czym, przez „promotora" rozumie się osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża schemat podatkowy lub zarządza wdrażaniem schematu podatkowego, albo przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej w dokonywanych czynnościach, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru działalności, obszaru specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych czynności zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę, że podjęła się wobec schematu podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, czynności wspierających, oraz dodatkowo jest rezydentem do celów podatkowych w państwie członkowskim Unii Europejskiej, lub posiada stały zakład w państwie członkowskim Unii Europejskiej, za którego pośrednictwem świadczone są usługi dotyczące schematu podatkowego, lub jest zarejestrowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub podlega przepisom prawa państwa członkowskiego Unii Europejskiej, lub jest zarejestrowana w stowarzyszeniu zawodowym związanym z usługami prawnymi, podatkowymi lub doradczymi w państwie członkowskim.

Oczekiwanym efektem wprowadzenia nowej definicji jest przybliżenie instytucji „promotora" do tej wynikającej z Dyrektywy Rady (UE) 2018/822, którą też w takim brzmieniu implementowała do swoich porządków prawnych większość państw członkowskich Unii Europejskiej. Przyjęcie jednej wspólnej definicji wyeliminuje wątpliwości praktyczne dotyczące tego, w jakiej roli występuje dany podmiot (promotora, czy wspomagającego), oraz zmniejszy zakres obowiązków sprawozdawczych spoczywających na podmiotach.

Kolejną ważną zmianą wynikającą z omawianej nowelizacji jest zawężenie obowiązku składania informacji o schemacie podatkowym do podmiotów mających związek z państwami członkowskimi Unii Europejskiej, które zostały enumeratywnie wymienione w oparciu o treść definicji „pośrednika" wynikającej z Dyrektywy Rady (UE) 2018/822. Zatem, obowiązek przekazywania informacji o schematach podatkowych nie wykracza na „promotorów" z państw niebędącymi członkami UE, tak jak to miało dotąd miejsce. Wprowadzenie, zgodnie z Dyrektywą Rady (UE) 2018/822 instytucji „promotora" implikuje ze strony ustawodawcy dostosowanie pod jeden podmiot obowiązków sprawozdawczych, które zostaną uregulowane w dotychczasowym art. 86b Ordynacji podatkowej. W projektowanej nowelizacji inkorporuje się znane dotąd obowiązki sprawozdawcze, które spoczywały na „promotorze" i „wspomagającym", część modyfikuje, a niektóre likwiduje, aby usunąć kolizje norm prawnych.

Następuje także dostosowanie art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej poprzez rozszerzenie katalogu osób, których promotor jest obowiązany poinformować na piśmie o NSP tego schematu podatkowego albo o odmowie

nadania NSP, albo o unieważnieniu NSP. Przedstawiona propozycja, wyeliminuje sytuacje, w których to inne podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym będą zmuszone do samodzielnego pozyskiwania informacji o zaraportowaniu uzgodnienia. Projektowany przepis został jednocześnie skonstruowany tak, aby nie kolidował z ewentualnym obowiązkiem zachowania prawniczej tajemnicy zawodowej. Powyższa zmiana jest skutkiem wyroku TSUE w sprawie C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies i in.,* a w konsekwencji zmianami w Dyrektywie Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania (art. 8ab ust. 5 dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG), a także wyroku TSUE w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i in. z dnia 29 lipca 2024 r.

W związku z modyfikacją art. 86b § 2 Ordynacji podatkowej aktualizacji wymaga również § 3, który reguluje sytuację braku nadanego NSP. W myśl projektowanego art. 86b § 3 Ordynacji podatkowej w przypadku, gdy w terminie, o którym mowa w § 1 art. 86b Ordynacji podatkowej, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym na piśmie oraz przekazuje dane, o których mowa w art. 86f OP, dotyczące schematu podatkowego, załączając potwierdzenie przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Dodanie obowiązku załączenia potwierdzenia przekazania informacji o schemacie podatkowym ma na celu dodatkowe zapewnienie pozostałych podmiotów, że schemat podatkowy został faktycznie zaraportowany do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, a brak NSP wynika faktycznie z przyczyn leżących po stronie administracji skarbowej, a nie z braku wypełnienia obowiązków sprawozdawczych przez obowiązany do tego podmiot. W efekcie dana regulacja zabezpiecza interes pomiotów oraz ogranicza sytuacje ewentualnego multiplikowania informacji dotyczących tych samych uzgodnień. Modyfikacji ulega jednak zakres informacji wynikających z art. 86f § 1 OP przekazywanych danym podmiotom tak, aby chronić dane osobowe osób fizycznych. Adekwatna norma prawna znalazła miejsce również w przepisach dotyczących korzystającego.

Modyfikacji ulegają także obowiązki promotora, któremu korzystający lub inny promotor zlecił wykonanie czynności wspomagających w odniesieniu do schematu podatkowego. Projektując regulacje w tym zakresie, częściowo inkorporuje się główne założenia uchylanego przepisu art. 86d Ordynacji podatkowej oraz dokonuje modyfikacji polegających na:

- zamianie określenia „powzięcia wątpliwości" czy „dostrzeżenia wątpliwości" na brzmienie „zdaje sobie sprawę lub powinna zdawać sobie sprawę". W efekcie definicja promotora będzie w pełni zbliżona do definicji zawartej w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822,
- nałożeniu na podmioty zlecające temu promotorowi wykonanie danych czynności wspomagających, obowiązku przekazania występującemu z pismem promotorowi oświadczenia potwierdzającego, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego podjął się udzielenia bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego nie stanowi schematu podatkowego, niezwłocznie, niepóźniej jednak niż w terminie 7 dni, licząc od dnia doręczenia pisma, o ile uzgodnienie to stanowi schemat podatkowy. Podkreślenia wymaga, że oświadczenie posiada moc wiążącą wobec promotora, który je otrzymał, co jeszcze bardziej wzmocni ochronę promotora. Doregulowanie instytucji oświadczenia w pełni umożliwi wyeliminowanie wątpliwości mogących powstać po stronie promotora, wystąpienia sytuacji, w której promotor przekaże informacje o schemacie podatkowym w momencie, gdy taka informacja została już przekazana do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz dokładnie sprecyzuje sytuacje, kiedy dany promotor ma obowiązek zaraportowania schematu podatkowego, chcąc tym samym ograniczyć w tym zakresie nieścisłości do minimum, w związku z czym zasadnym jest zdjęcie w tym przypadku nadmiernego obowiązku, jakim jest nierzadkie składanie zawiadomienia MDR-2, a następnie informacji MDR-1 przez ten sam podmiot,
- wyeliminowaniu obowiązku składania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zawiadomienia MDR-2,
- inkorporowaniu do projektowanych zmian z obecnie obowiązujących przepisów dot. „wspomagającego", tj. regulacje stanowiące o braku odpowiedzialności cywilnej i dyscyplinarnej w związku z wstrzymaniem się z wykonaniem zleconych mu czynności. W takim przypadku, „promotor" ten nie ponosi odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności oraz odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia.

15) Zmiana definicji „udostępniania" i „wdrożenia".

Zmiana definicji „udostępnienia" i „wdrożenia" polega na usunięciu z nich sformułowania „oferowanie", co wynika z potrzeby usunięcia normy prawnej niemożliwej do wykonania przez podmiot obowiązany do raportowania informacji o schematach podatkowych.

16) Likwidacja obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych.

W ramach nowelizacji zdecydowano zlikwidować obowiązek raportowania krajowych schematów podatkowych, ponieważ nie wynika on z założeń Dyrektywy Rady (UE) 2018/822, która nałożyła obowiązek raportowania transgranicznych uzgodnień (z wyłączeniem VAT, cła i akcyzy) jako przeciwdziałanie agresywnym, transgranicznym optymalizacjom podatkowym, które były trudne do wykrycia przez jedno państwo. Eliminacja w tym zakresie istotnie doprowadzi do zmniejszenia ilości raportowanych schematów podatkowych, co odciąży zarówno podmioty, jak i administrację podatkową. W konsekwencji pozwoli to na podniesienie wskaźnika efektywności wykorzystywania pozyskanych informacji. Projektowana zmiana ma na celu dostosowanie obecnie obowiązujących przepisów do brzmienia Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 oraz zmniejszenie obciążeń sprawozdawczych dla przedsiębiorców, jednostek samorządu terytorialnego i innych podmiotów obowiązanych obecnie do przekazywania informacji o schemacie podatkowym typu krajowego do Szefa KAS. Co istotne administracja podatkowa posiada alternatywne instrumenty uszczelniające/instrumenty niosące wartość informacyjną m.in.:

- interpretacje indywidualne,
- obowiązek analizy nadużycia prawa przy wydawanych interpretacjach indywidualnych,
- wiążące informacje (WIS i WIA),
- klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania – GAAR,
- system teleinformatyczny izby rozliczeniowej – STIR,
- mechanizm podzielonej płatności – MPP,
- kasy online, e-paragon,
- centralna baza podatników VAT,
- rozwiązania akcyzowe – wprowadzenie systemu Track&Trace w celu zwalczania nielegalnego handlu wyrobami tytoniowymi oraz System Przemieszczania oraz Nadzoru Wyrobów Akcyzowych (EMCS),
- system SENT (System Elektronicznego Nadzoru Transportu) – oparty na geolokalizacji,
- raportowanie przez platformy (implementacja DAC7),
- Centralny Rejestr Beneficjentów Rzeczywistych – CRBR,
- Obowiązki sprawozdawcze w podatku u źródła WHT (CIT-10Z, informacje IFT – w przypadku wypłat należności do nierezydentów; WHT pay & refund),
- JPK_VAT permanentny obowiązek składania oraz na żądanie: JPK_KR, JPK_WB, JPK_MAG, JPK_FA, JPK_PKPIR, JPK_EWP,
- JPK_CIT,
- Sprawozdawczość związana z dokumentacją cen transferowych – TP,
- KSeF,

17) Doprecyzowanie definicji „korzystającego", zakresu jego obowiązków i powstania u niego obowiązku raportowania.

Proponowana zmiana realizuje zamysł prawodawcy unijnego w zakresie definicji oraz zakresu obowiązków „korzystającego" oraz warunków, które powinny zostać spełnione, aby obowiązki raportowania powstały. W związku z wprowadzoną zmianą w zakresie „promotora", proponuje się nadać nowe brzmienie art. 86c § 1 Ordynacji podatkowej, który ograniczy obowiązki „korzystającego" związane z raportowaniem niezbędnego minimum określonego w Dyrektywie Rady (UE) 2018/822. Wprowadzone zmiany podkreślają zamysł prawodawcy unijnego, iż „korzystający" jest podmiotem, który ma dokonywać raportowania w ostateczności, kiedy nie może uczynić tego „promotor". Warunek ten nie jest i nie powinien być ograniczany żadnymi dodatkowym kryteriami jak np. brak otrzymania numeru NSP.

Doregulowanie obowiązków informacyjnych „korzystającego" (projektowane art. 86c § 5 i 6 Ordynacji podatkowej). W celu dopełnienia funkcjonalności regulacji dotyczących „promotora" dodaje się w art. 86c OP § 6, który nakłada na „korzystającego" obowiązek poinformowania na piśmie „promotorów", wobec których jest zlecającym, oraz innych „korzystających" i „uczestników" o NSP zaraportowanego schematu podatkowego, o odmowie nadania NSP albo o unieważnieniu NSP, załączając dowód nadania, odmowy albo unieważnienia NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu. Wprowadzenie danej regulacji jest następstwem wprowadzenia definicji „promotora", a także wzajemnego informowania się o zaraportowaniu schematu podatkowego w celu zdjęcia z podmiotów dodatkowych, utrudniających stosowanie przepisów obowiązków, a także uniknięcia multiplikowania przekazywanych informacji dotyczących tego samego schematu podatkowego.

18) Likwidacja obowiązku składania MDR-2.

Należy wskazać, że informacja MDR-2 nie zawiera żadnych istotnych informacji dotyczących schematów podatkowych, a obowiązek jej składania jest obowiązkiem, który nie wynika z założeń Dyrektywy Rady (UE) 2018/822, a który niepotrzebnie obciąża bazę informacji o schematach podatkowych, jednocześnie nie mogąc

być powiązanym z żadnym NSP zaraportowanego schematu i stanowi niewspółmierny do wartości przekazywanych w nim informacji obowiązek zarówno dla podmiotów obowiązanych dotychczas do jego składania, jak i dla KAS. W związku z powyższym norma prawna, o której mowa w art. 86d § 3 OP, nie zostanie przeniesiona do nowego art. 86b OP.

19) **Umożliwianie uzupełniania złożonych informacji przez inne podmioty przez pełne dostosowanie art. 86e Ordynacji podatkowej do założeń Dyrektywy Rady (UE) 2018/822.**

Zmiana ma na celu umożliwienie zwolnienia się z obowiązku raportowania w przypadku „promotora" wykonującego swoje czynności dopiero na etapie wdrażania lub przygotowania do wdrożenia udostępnionego i zaraportowanego schematu podatkowego tak, aby podmiot taki mógł zwolnić się z zaraportowania schematu podatkowego w przypadku, gdy dysponuje dowodami, że ten schemat podatkowy został już zaraportowany przez inny podmiot na wcześniejszym etapie, pod warunkiem że dokona stosownego uzupełnienia zgłoszenia informacji o schemacie podatkowym, jeżeli nie został on wskazany w informacji o schemacie podatkowym, lub dokona zgłoszenia w przypadku, gdyby w przekazanej informacji o schemacie podatkowym nie zostały przekazane dane będące w jego posiadaniu. Uprawnienie uzupełnienia będzie posiadał również korzystający, który nie został wskazany w przekazanej pierwotnej informacji.

20) **Doprecyzowanie art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej, tj. zakresu treści przekazywanej informacji o schemacie podatkowym, doprecyzowanie sposobu raportowania informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym (uchylenie art. 86f § 2 i 3 oraz nowe brzmienie art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej).**

Projektowana zmiana polega na dostosowaniu zakresu przekazywanych informacji o schemacie podatkowych poprzez dodanie informacji o rezydencji promotora, korzystającego oraz innych uczestników uzgodnienia i innych podmiotów powiązanych z korzystającym, co uwzględniono w projektowanym art. 86f § 1 OP. Zmiana polega również na wykreśleniu z art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej zwrotów „według wiedzy przekazującego informację" lub „znanych przekazującemu" lub „zgodnie z wiedzą przekazującego", ponieważ założenie to znalazło się już w projektowanym art. 86b § 1 OP zgodnie z wymogami Dyrektywy. Efektem projektowanej zmiany będzie wyeliminowanie nieprecyzyjnego uzupełniania wymaganych pól przez podmioty raportujące podczas składania informacji o schemacie podatkowym. Dodatkowo, ograniczy to również, ilość wezwań Szefa KAS do uzupełnienia lub wyjaśnienia złożonej informacji MDR kierowanych do podmiotów składających, a także w szczególności pozwoli na prawidłową wymianę informacji z państwami członkowskimi UE w ramach automatycznej wymiany informacji o MDR transgranicznych.

Zmiana polega na uchyleniu art. 86f § 2 i § 3 oraz zmianie brzmienia § 4 OP w taki sposób, aby wyeliminować problemy natury praktycznej polegające na istnieniu norm prawnych niemożliwych do zrealizowania dla części podmiotów oraz przede wszystkim, aby dostosować przepisy rozdziału 11a działu III OP w zakresie uzgodnień standaryzowanych do wymogów Dyrektywy Rady (UE) 2018/822. Dzięki projektowanej zmianie obowiązek kwartalnego składania informacji o udostępnieniach MDR-4 będzie wymagał wskazania informacji nieznanych promotorowi na wcześniejszym etapie. Zmiana polega również na zapewnieniu większego bezpieczeństwa informacji o pierwszym korzystającym, któremu udostępniony został dany schemat standaryzowany.

21) **Możliwość dokonania uzupełnienia informacji o schemacie podatkowym z własnej inicjatywy bez wezwania Szefa KAS (projektowany art. 86h § 1a Ordynacji podatkowej oraz zmiana art. 86h § 2 Ordynacji podatkowej).**

Pozwoli to na uzyskanie stanu, w którym Szef KAS otrzymuje do analizy jak największą ilość rzetelnego i pełnego materiału badawczego, w tym poprzez wyeliminowanie z obrotu informacji MDR-1, zawierających niepełne lub nieprawdziwe dane, za sprawą analizy własnej składanych informacji i w razie potrzeby, wzywanie do ich uzupełnienia oraz korzystanie z samoświadomości składających, którzy bez wezwania właściwego organu będą mogli dokonać „korekty" pierwotnie złożonej informacji o schemacie podatkowym. Wprowadzono możliwość penalizowania czynów polegających na przekazywaniu informacji o schematach podatkowych po terminie oraz posługiwaniu się unieważnionym NSP.

22) **Doprecyzowanie zakresu karalności w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje pozyskane na podstawie działu III rozdziału 11a Ordynacji podatkowej tj. dotyczące informacji o schematach podatkowych.**

Rozwiązanie ma na celu zapewnienie, aby informacje pozyskiwane przez administrację skarbową w ramach obowiązków sprawozdawczych z obszaru schematów podatkowych nie stanowiły samodzielnej podstawy do wszczynania postępowań o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Zagwarantuje to, że działania organów będą podejmowane jedynie w oparciu o pełny i wiarygodny materiał dowodowy, a nie wyłącznie na podstawie danych o charakterze informacyjnym lub technicznym.

23) Rozszerzenie katalogu sytuacji, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub unieważnieniu nadanego NSP oraz doprecyzowanie przepisów dotyczących doręczania potwierdzenia nadania NSP.

Projektowana zmiana polega na rozszerzeniu katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP, o przypadek, w którym złożona informacja MDR-1 dotyczy zaraportowanego już schematu podatkowego. Efektem projektowanej modyfikacji art. 86i Ordynacji podatkowej jest stworzenie dla Szefa KAS odpowiedniego narzędzia umożliwiającego eliminowanie zjawiska nadraportowania schematów podatkowych, a tym samym dostosowanie istniejącego już art. 86i Ordynacji podatkowej. Dodatkowo rozszerza się katalog przypadków, w których Szef KAS ma możliwość unieważnić nadany NSP. Dodatkowo projektowana zmiana zakłada doprecyzowanie przepisów dotyczących nadania NSP.

24) Uchylenie art. 86ia Ordynacji podatkowej dotyczącego doręczania potwierdzenia nadania NSP oraz innych pism związanych ze stosowaniem przepisów rozdziału 11a – Informacje o schematach podatkowych.

Projektowana zmiana polega na usunięciu art. 86ia OP z uwagi na to, że przypisy ogólne w zakresie doręczeń znajdujące się w Ordynacji podatkowej mają zastosowanie również do doręczania korespondencji dotyczącej stosowania przepisów rozdziału 11a OP.

25) Przekazywanie informacji o zastosowaniu schematu podatkowego na formularzu MDR-3 raz do roku zgodnie z wytycznymi Dyrektywy Rady (UE) 2018/822.

Rekomendowane rozwiązanie polega na zmianie treści art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej i dodaniu art. 86j § 1a. Proponowana zmiana wprowadza obowiązek raportowania informacji o stosowaniu schematu podatkowego w terminie do końca czwartego miesiąca następującego po zakończeniu roku podatkowego dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych, a w przypadku korzystającego niebędącego podatnikiem podatku dochodowego – do końca czwartego miesiąca następującego po zakończeniu roku kalendarzowego. Dodatkowo wprowadza się możliwość wskazania szacunkowej wysokości korzyści podatkowej w wyniku zastosowania schematu podatkowego, w przypadku gdy wskazanie dokładnej wysokości korzyści podatkowej byłoby niemożliwe.

26) Wprowadzenie możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika.

Zmiana znacznie usprawni proces sporządzania i przekazywania informacji MDR-3 do Szefa KAS.

27) Przeliczanie wysokości korzyści podatkowej uzyskanej w walucie obcej (projektowany art. 86j § 1b oraz art. 86f § 1a Ordynacji podatkowej).

Doprecyzowanie przepisów w zakresie kursu, jaki należy zastosować do przeliczenia wysokości korzyści podatkowej zarówno szacowanej, jak i raportowanej w informacji MDR-3, w przypadku gdy wysokość korzyści podatkowej jest określana w walucie obcej.

28) Uchylenie art. 86l oraz art. 86m Ordynacji podatkowej.

Zmiana polega na likwidacji obowiązku posiadania „wewnętrznej procedury" w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych oraz co za tym idzie likwidacji sankcji dotyczących braku wykonania tego obowiązku.

29) Odpowiednie stosowanie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej (art. 86o Ordynacji podatkowej).

Doprecyzowanie art. 86o OP w przedmiocie odpowiedniego stosowania przepisów działu IV Ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym w Rozdziale 11a – Informacje o schematach podatkowych. Projektowana zmiana przyczyni się do efektywniejszego wykonywania przepisów dotyczących schematów podatkowych.

30) Kary przewidziane w art. 80f KKS.

Proponuje się zmiany polegające na dodaniu odpowiedzialności karnej skarbowej za składanie po terminie: informacji o uzyskanej korzyści podatkowej lub dokonywaniu jakichkolwiek czynności będących elementem schematu podatkowego (MDR-3) oraz kwartalnej informacji o udostępnieniu schematu podatkowego standaryzowanego (MDR-4). Jednocześnie usuwa się sankcję dotyczące przekazywania danych, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej.

31) Umożliwienie opatrywania zawiadomień ZAW-NR (zawiadomienie o zapłacie należności na rachunek bankowy inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT) podpisem przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji.

Proponuje się wprowadzenie rozwiązania ułatwiającego podatnikom korzystanie z przysługujących im uprawnień. Służyć temu ma umożliwienie opatrywania zawiadomień ZAW-NR podpisem przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji (projektowany art. 117ba § 3a Ordynacji podatkowej). Podpisywanie zawiadomień ZAW-NR przez takiego pełnomocnika nie będzie wiązało się z koniecznością

każdorazowego składania pełnomocnictwa szczególnego. Podpisywanie tych zawiadomień będzie możliwe w oparciu o pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji udzielone na podstawie art. 80a § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

32) **Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.**

Proponowane rozwiązanie umożliwi doręczanie wezwań w tym zakresie do pełnomocników ogólnych tych podmiotów oraz udzielanie odpowiedzi w imieniu tych podmiotów przez pełnomocników ogólnych lub, ustanowionych w tej sprawie, pełnomocników szczególnych. Zatem ułatwiony zostanie kontakt z podmiotami, które dostrzegły potrzebę ustanowienia pełnomocnika ogólnego lub, ustanowienia w sprawie, w której są wzywani, pełnomocnika szczególnego oraz przyspieszony zostanie przepływ informacji pomiędzy organem podatkowym a wzywaną osobą. Propozycja nie umożliwi natomiast korzystania przez inne osoby z pełnomocnika przy innych czynnościach (np. przesłuchanie świadka).

33) **Wyłączenie obowiązku wskazania w pełnomocnictwie przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego adresu do doręczeń elektronicznych, ponieważ organy podatkowe mogą sprawdzić ten adres w bazie adresów elektronicznych.** Obowiązek posiadania adresu do doręczeń elektronicznych przez wymienione podmioty wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego wynika z art. 9 ust. 1 pkt 1–3 ustawy o doręczeniach elektronicznych.

34) **Umożliwienie każdemu pełnomocnikowi ogólnemu, nie tylko zawodowemu, zawiadamiania o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa.**

Ograniczy to ryzyko figurowania w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych nieaktualnych informacji w przypadku braku wywiązania się przez mocodawcę z obowiązku takiego zawiadomienia.

35) **Rozszerzenie możliwości doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego.**

Rozszerzenie takiej możliwości w art. 144b § 1 Ordynacji podatkowej, zapewni spójność z przepisem art. 126 § 1 zdanie trzecie Ordynacji podatkowej, który pozwala na opatrywanie pism utrwalonych w postaci elektronicznej kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego.

36) **Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania.**

Projektowany art. 165 § 5 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej umożliwi wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu, jeśli podatnik nie złożył w terminie informacji, o której mowa w przepisach prawa podatkowego. Ponadto przepis ten wprowadza zasadę, że postępowanie podatkowe w tym zakresie będzie się toczyć bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania. Rezygnacja z doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania przyspieszy w tych sprawach wydanie decyzji podatkowej.

37) **Wprowadzenie możliwości przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz wprowadzenie możliwości utrwalenia obrazu i dźwięku albo dźwięku z przesłuchania celem włączenia takiego zapisu do akt**.

Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej proponowanych rozwiązań pozwoli na wykorzystanie w postępowaniu podatkowym istniejącego potencjału organizacyjno-technicznego organów podatkowych z korzyścią dla strony i świadka oraz organów podatkowych. Wprowadzane możliwości przeprowadzenia i utrwalenia zdalnego przesłuchania przyczyni się do zwiększenia poziomu respektowania zasady szybkości postępowania, a także zasady budowania zaufania podatników do organów podatkowych poprzez zniwelowanie niedogodności związanej z koniecznością odbycia dalszej podróży w celu uczestnictwa w przesłuchaniu.

38) **Zniesienie obowiązku podpisywania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej.**

Proponowana zmiana w art. 210 § 1a Ordynacji podatkowej przewiduje ujednolicenie podejścia do kwestii podpisu decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego bez względu na sposób ich wydania. Projektowana zmiana polega na zniesieniu obowiązku podpisywania tych decyzji wydawanych także w postaci elektronicznej. Przyjęte rozwiązanie usprawni funkcjonowanie samorządowych organów podatkowych, nierzadko wydających corocznie decyzje wymiarowe w liczbie przekraczającej nawet kilkadziesiąt tysięcy w ramach danego samorządu.

39) Zniesienie możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji.

Proponowana zmiana w art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej ograniczy możliwość instrumentalnego wszczynania (w wyniku wniesienia zażalenia) postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia, których jedynym skutkiem jest wyczerpanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Rozwiązanie ma na celu zwiększenie efektywności postępowań oraz przeciwdziałanie ich obstrukcyjnemu wykorzystywaniu przez stronę. Postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły być skarżone w odwołaniu od decyzji, co wynika z art. 237 Ordynacji podatkowej.

40) Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania.

Proponuje się, aby wydanie postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, ostatecznego w administracyjnym toku instancji, następowało bez względu na rodzaj braków formalnych odwołania. Przyjęcie jednolitego trybu pozostawienia bez rozpatrzenia środka odwoławczego, niezależnie od rodzaju braku formalnego, jakim jest obarczone odwołanie/zażalenie, zwiększy efektywność działania organów odwoławczych.

41) Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z kwoty 5.000 do 10.000 zł.

Projektowane rozwiązanie zakłada uproszczenie polegające na możliwości korygowania z urzędu deklaracji, bez konieczności doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Procedura korygowania deklaracji z urzędu ma zastosowanie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy oczywistych omyłek i błędów rachunkowych oraz wypełnienia deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami, co nie wymaga jakiegokolwiek udziału podatnika. Organ podatkowy, po skorygowaniu deklaracji z urzędu, będzie zobligowany jedynie do doręczania podatnikowi informacji o przyczynie korekty oraz o związanej z korektą zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia, wysokości straty lub podatku do zapłaty, albo informacji o braku takich zmian. Informacja będzie zawierać pouczenie o prawie wniesienia sprzeciwu.

Rezygnacja z konieczności doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji ograniczy obowiązki biurokratyczne organów podatkowych do niezbędnego minimum, co pozwoli zmniejszyć nakłady ponoszone na funkcjonowanie organów podatkowych.

Ponadto w związku ze zmianą wartości pieniądza wynikającą z inflacji podniesiono z 5.000 zł do 10.000 zł wysokość zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia lub wysokości straty, która może zostać zmieniona w wyniku korekty deklaracji z urzędu przez organ podatkowy.

42) Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej oraz ich doprecyzowanie i uzupełnienie.

Jednolite użycie w przepisach o tajemnicy skarbowej pojęcia „akta", zamiast pojęć „akta podatkowe" i „akta spraw podatkowych" oraz doprecyzowanie i uzupełnienie tych przepisów usunie wątpliwości, jakie pojawiły się w praktyce ich stosowania.

43) Zapewnienie Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostępu do akt podatkowych, w tym akt zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627, z późn. zm.).

Zapewnienie Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostępu do akt podatkowych zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych w szerszym niż obecnie zakresie (nie tylko w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym) ułatwi Rzecznikowi podjęcie decyzji co do ewentualnej interwencji procesowej.

44) Zapewnienie Rzecznikowi Małych i Średnich Przedsiębiorców dostępu do akt podatkowych, w tym akt zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych.

Przyznanie Rzecznikowi dostępu do akt podatkowych w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 9 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. poz. 648) umożliwi dokonanie wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej.

45) Zapewnienie Prezesowi Narodowego Funduszu Zdrowia dostępu do informacji objętych tajemnicą skarbową w związku z podejmowanymi działaniami kontrolnymi.

Konieczne jest udostępnianie informacji dotyczących dokumentacji finansowej, w tym faktur oraz innych dokumentów finansowo–księgowych, potwierdzających zakup produktów refundowanych lub dokonywanie korekt tych dokumentów przez podmioty kontrolowane.

46) Zapewnienie ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Ministrowi Spraw Zagranicznych oraz ministrowi właściwemu do spraw gospodarki dostępu do akt i informacji objętych tajemnicą skarbową.

Możliwość uzyskania od Ministra Finansów i Gospodarki akt lub informacji objętych tajemnicą skarbową ułatwi ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Ministrowi Spraw Zagranicznych oraz ministrowi właściwemu do spraw gospodarki realizację zadań w związanych odpowiednio z toczącymi się postępowaniami w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonymi przez instytucje i organy Unii Europejskiej, reprezentowaniem i ochroną interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi, w postępowaniach przed innymi organami międzynarodowymi oraz z wyjaśnieniem spraw rozpatrywanych w ramach systemu Solvit.

47) Zapewnienie Ministrowi Cyfryzacji dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową w związku ze sprawowanym nadzorem nad dostawcami usług cyfrowych w zakresie wykonywania wynikających z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa obowiązków dotyczących zgłaszania incydentów istotnych.

Przyczyni się to nie tylko do znacznego zwiększenia efektywności nadzoru nad dostawcami usług cyfrowych, ale tym samym wpłynie na bezpieczeństwo, ciągłość oraz wiarygodność świadczonych usług cyfrowych oraz przyczyni się do wzmocnienia krajowego i unijnego systemu cyberbezpieczeństwa.

48) Zapewnienie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego dostępu do danych zawartych w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących, znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych.

Ułatwi to Agencji realizację zadań określonych w art. 90 w związku z art. 88 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1035).

49) Zapewnienie możliwości uzyskiwania przez Szefa KCIK danych znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych od Szefa KAS.

Usprawni to proces udzielania informacji Szefowi KCIK. Pozwoli również Szefowi KCIK zachować większą anonimowość, a także zmniejszyć krąg osób poinformowanych o prowadzonych działaniach operacyjnych w stosunku do konkretnego podatnika. Automatyzacja pracy po obu stronach umożliwi ograniczenie lub wyeliminowanie czasochłonnych i powtarzalnych zadań.

II. Wprowadza się do Kodeksu karnego skarbowego mandat karny zaoczny (art. 138 § 1 pkt 3), który znajdzie zastosowanie do czynów zabronionych penalizowanych w kks jako wykroczenia skarbowe, wobec nieobecności sprawcy, w przypadku braku jakichkolwiek wątpliwości co do jego osoby oraz okoliczności popełnienia czynu zabronionego (art. 137 § 1 zdanie drugie).

W drodze mandatu karnego zaocznego będzie można nałożyć karę grzywny także na osoby czasowo tylko przebywające na terytorium RP lub niemające stałego miejsca zamieszkania lub stałego miejsca pobytu, osoby stale przebywające na terytorium RP, które czasowo opuszczają to terytorium, a zwłaszcza na osoby przebywające na stałe za granicą, pod warunkiem ustalenia adresu, pod który można skutecznie doręczyć niniejszy mandat (art. 138 § 3a).

Znajdzie on zastosowanie zarówno w sprawach o wykroczenia skarbowe o charakterze formalnym, jak i materialnym. Mając na uwadze, że postępowanie mandatowe wymaga zgody na przyjęcie mandatu jako przesłankę wyrażenia przedmiotowej zgody w przypadku tego rodzaju mandatu wskazano uiszczenie uprawnionemu organowi kary grzywny w ustawowym terminie. W związku z tym, że postępowanie mandatowe w tym trybie nie wiąże się z koniecznością osobistego stawiennictwa, zgody tej nie odnotowuje się na dokumencie mandatu karnego (art. 137 § 3 zdanie drugie).

W kwestii prawomocności mandatu karnego zaocznego przyjęto rozwiązanie, iż do uznania mandatu za prawomocny konieczna jest zapłata kary grzywny, która powinna nastąpić w wymaganym terminie (art. 138 § 4). Niewpłacenie w terminie kary grzywny będzie skutkowało odmową przyjęcia mandatu, a sprawa zostanie rozpoznana na zasadach ogólnych.

W ustawie zostało także dookreślone, iż mandat zaoczny powinien wskazywać organ, na rzecz którego w ciągu 14 dni sprawca może uiścić karę grzywny, oraz informować o skutkach jej nieuiszczenia w tym terminie. Termin do uiszczenia kary grzywny liczy się od dnia doręczenia mandatu (art. 138 § 5a).

W zakresie przesłanek uchylenia prawomocnego mandatu karnego brak podpisu na wystawionym mandacie zaocznym nie będzie stanowić przesłanki do jego uchylenia (art. 140 § 1).

Spodziewane efekty:

1) poprawa skuteczności i efektywności stosowania represji karnej w postaci mandatu zaocznego poprzez zwiększenie liczby rozpatrywanych spraw o wykroczenia skarbowe,
2) optymalizacja czasu pracy przy wystawianiu mandatu poprzez wyeliminowanie kontaktu osobistego ze sprawcą,
3) możliwość szybkiego zakończenia sprawy bez konieczności stawiania się sprawcy do urzędu (szczególnie przydatne w przypadkach gdy sprawca przebywa za granicą),

4) możliwość prowadzenia postępowania mandatowego np. w przypadku wprowadzenia stanu zagrożenia epidemicznego.

Ponadto, mając na uwadze wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2014 r. o sygn. akt K 23/13, rozszerza się przesłanki uchylenia prawomocnego mandatu karnego (w art. 140 dodaje się § 1b i § 1c oraz § 5).

III. W p.p.s.a. proponuje się:

1. Doprecyzowanie regulacji **określającej termin na wniesienie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na opinię transgraniczną** (i odmowę jej wydania).

Proponuje się określenie tego terminu w sposób tożsamy, jaki zastosowano do aktów o podobnym charakterze, tj. do opinii zabezpieczającej (i odmowy jej wydania). W konsekwencji tej zmiany, nie będzie wątpliwości co do tego, że obowiązującym terminem do wniesienia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego na ww. opinie jest termin 30-dniowy.

2. Zapewnienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienia do występowania z wnioskiem do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej.

Proponowana zmiana jest szczególnie pożądana dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego zarówno pod kątem realizacji zasady pewności prawa (a więc minimalizacji ryzyka podatkowego), jak również pod kątem minimalizacji kosztów ponoszonych zarówno przez podatników, jak i organy podatkowe, czy nawet sądy administracyjne w związku z prowadzeniem odnośnych postępowań (uchwały takie, rozstrzygając kwestie sporne, odbierają podatnikom i organom podatkowym argumenty do toczenia sporów, a więc do prowadzenia, czy przedłużania odnośnych postępowań). Przekłada się to na odciążenie sądów administracyjnych, a przede wszystkim wzmacnia pewność stosowania prawa podatkowego przez podatników i organy podatkowe. Nie ulega wątpliwości, że z perspektywy obywatela wydawanie odmiennych rozstrzygnięć w takich samych stanach faktycznych nie służy zaufaniu do sądów i do organów podatkowych. Poprzez organy podatkowe funkcjonujące w ramach resortu Minister Finansów i Gospodarki ma możliwość pozyskiwania na wczesnym etapie informacji o rozbieżnościach w orzecznictwie i zwrócenia się do NSA o ich rozstrzygnięcie. Jak najszybsze eliminowanie rozbieżności, szczególnie w sprawach dotyczących dużej liczby podatników, jest działanie pożądanym społecznie. Ocena, czy zagadnienie nadaje się pod rozstrzygnięcie w uchwale zawsze jednak pozostanie autonomiczną decyzją sądu.

IV. Celem usprawnienia procesu zwrotu opłaty skarbowej **proponuje się w ustawie o opłacie skarbowej zniesienie wymogu wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu. W przypadku gdy wniosek o zwrot opłaty skarbowej będzie zasadny, organ podatkowy będzie zwracał opłatę skarbową bez wydawania decyzji w przedmiocie zwrotu, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku.** W przypadku gdy zwrot opłaty nie będzie zasadny, organ podatkowy wyda decyzję odmawiającą zwrotu opłaty. **Oprocentowanie opłaty skarbowej podlegającej zwrotowi będzie przysługiwało od dnia złożenia wniosku o zwrot, jeżeli opłata nie została zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku, w wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej.**

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Inne państwa członkowskie Unii Europejskiej implementując Dyrektywę Rady (UE) 2018/822, przyjęły jej założenia głównie w zakresie wskazanym w Dyrektywie, nie wychodząc szeroko poza jej treść, w konsekwencji nie wprowadziły instytucji „promotora" i „wspomagającego", a pozostały przy instytucji „pośrednika". Ponadto, państwa członkowskie nie zobowiązały podmiotów do wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, tym samym nie wprowadziły sankcji za brak jej posiadania. Ponadto państwa członkowskie w swoich przepisach dopuściły możliwość dokonania uzupełnienia informacji o schemacie podatkowym z własnej inicjatywy. Wymienić tu można chociażby takie państwa jak Czechy (Wyjaśnienia Generalnej Dyrekcji Finansowej, https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/otazky-a-odpovedi-k-DAC6.pdf), Estonia (Instrukcja składania oświadczenia o uzgodnieniach transgranicznych DAC6, https://www.emta.ee/sites/default/files/documents/2021-10/Piiri%C3%BCleste%20skeemide%20deklaratsiooni%20%28DAC6%29%20esitamise%20juhend.pdf, Finlandia (DAC6-powiadomienie o zgłoszeniu umowy, instrukcja wypełniania, https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/tayttoohjeet/dac6--ilmoitus-raportoitavasta-j%C3%A4rjestelyst%C3%A4-t%C3%A4ytt%C3%B6ohje/). W zakresie dokonywania uzupełnień należy dodać, że schema (formularz wymiany) opracowana przez Komisję Europejską przewiduje możliwość składania uzupełnień. W związku z tym z powyższego rozwiązania mogą skorzystać administracje podatkowe państw członkowskich Unii Europejskiej. Ponadto w art. 8ab ust. 2 Dyrektywy zobowiązano państwo członkowskie do nałożenia na pośredników obowiązku aktualizacji informacji podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych standaryzowanych. Ponadto wprowadzono szereg rozwiązań pozwalających na zmniejszenie zjawiska nadraportowania i multiraportowania tego samego uzgodnienia pod innymi NSP i rozszerzono zakres możliwości „podpisania" kilku zgłoszeń pod jeden NSP zgodnie z wymogami rozporządzenia Komisji Unii Europejskiej, a ponadto wprowadzono szereg mechanizmów mających na celu zapewnienie rzetelności i zupełności przekazywanych informacji.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt			
Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy	Wielkość trudna do oszacowania	-	1) Możliwość ubiegania się o umorzenie podatku przed terminem jego płatności 2) Podwyższenie z 1000 zł do 5000 zł wysokości podatku, którą może zapłacić za podatnika inny podmiot 3) Usunięcie wątpliwości, jakie w niektórych przypadkach powstają w odniesieniu do terminu zwrotu podatku i możliwości jego oprocentowania oraz terminu zwrotu nadpłaty 4) Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z 5.000 do 10.000 zł 5) Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w przypadku gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji
Podatnicy (osoby fizyczne) podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego	Wielkość trudna do oszacowania	-	Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania
Podmioty wnoszące do wojewódzkich sądów administracyjnych skargi na opinie transgraniczne (i odmowy wydania tych opinii)	Wielkość trudna do oszacowania	-	Jednoznaczne określenie w ustawie 30-dniowego terminu na wniesienie skargi
Sądy administracyjne	17	Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1267)	1) Podejmowanie uchwał abstrakcyjnych na wniosek ministra właściwego do spraw finansów publicznych 2) Odciążenie sądów administracyjnych (ograniczenie liczby

			sporów sądowych pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi) 3) Pozytywny wpływ na stabilność orzecznictwa sądów administracyjnych 4) Poprawa odbioru społecznego sądów administracyjnych, 5) Zapewnienie jednolitości i przewidywalności orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych
Płatnicy	Wielkość trudna do oszacowania	-	Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z 5.000 do 10.000 zł
Podatnicy składający zawiadomienie ZAW-NR	Wielkość trudna do oszacowania	-	Umożliwienie opatrywania zawiadomień ZAW-NR podpisem przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji
Podmioty wnoszące o zwrot opłaty skarbowej	Wielkość trudna do oszacowania		Usprawnienie procesu zwrotu opłaty skarbowej
Pełnomocnicy ogólni niezawodowi	Liczba pełnomocników posiadających co najmniej jedno aktywne pełnomocnictwo ogólne PPO-1 – 11276 Liczba pełnomocników dalszych niezawodowych posiadających co najmniej jedno aktywne pełnomocnictwo ogólne (PPO-1) – 835 Liczba aktywnych pełnomocnictw ogólnych (PPO-1) dot. pełnomocników niezawodowych – 56147 Liczba aktywnych pełnomocnictw ogólnych (PPO-1) dot. dalszych	Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych	Możliwość zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego

	pełnomocników niezawodowych – 12117		
Podmioty świadczące usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych i organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz podwykonawcy tych usług w razie konieczności udostępnienia danych stanowiących tajemnicę skarbową	Wielkość trudna do oszacowania	-	1) Wprowadzenie w art. 299i Ordynacji podatkowej i art. 52d ustawy o KAS wymogu podpisania i określonej treści umowy o świadczenie usług informatycznych 2) Przedłożenie do podpisania osobom działającym w imieniu podmiotów świadczących usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych i organów KAS przyrzeczenia o następującej treści: „Przyrzekam, że będę przestrzegał tajemnicy skarbowej. Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej.”
1) pracownicy jednostek organizacyjnych podległych ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych lub przez niego nadzorowanych, do których podstawowej działalności należy świadczenie usług informatycznych na rzecz urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz na rzecz innych jednostek organizacyjnych podległych temu ministrowi lub przez niego nadzorowanych 2) osoby odbywające wolontariat i praktykę absolwencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych 3) osoby działające w imieniu podmiotów	Wielkości trudne do oszacowania	-	Podpisanie przyrzeczenia o następującej treści: „Przyrzekam, że będę przestrzegał tajemnicy skarbowej. Oświadczam, że są mi znane przepisy o odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej.”

świadczących usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych			
Naczelnicy urzędów skarbowych	400	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361) Rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. poz. 2456)	1) Rozszerzenie możliwości wyznaczania naczelnika urzędu skarbowego jako właściwego do przeprowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawach dotyczących podatników lub płatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych naczelników 2) Możliwość wydania, na wniosek podatnika, decyzji umarzającej podatek przed terminem jego płatności 3) Usunięcie wątpliwości co do kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat 4) Usunięcie wątpliwości związanych z zaokrąglaniem odsetek za zwłokę przy zaliczaniu wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zaległości wraz z odsetkami 5) Możliwość przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwość utrwalenia dźwięku i obrazu albo dźwięku z przesłuchania 6) Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z 5.000 do 10.000 zł 7) Usprawnienie w zakresie nakładania kar grzywien w trybie mandatowym 8) Udostępnianie informacji objętych tajemnicą skarbową Prezesowi Narodowemu Funduszu Zdrowia

Naczelnicy urzędów celno-skarbowych	16	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361)	1) Usprawnienie w zakresie nakładania kar grzywien w trybie mandatowym 2) Poprawa efektywności działania w wyniku zniesienia dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania 3) Udostępnianie informacji objętych tajemnicą skarbową Prezesowi Narodowemu Funduszu Zdrowia
Dyrektorzy izb administracji skarbowej	16	Rozporządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 24 lutego 2017 r. w sprawie terytorialnego zasięgu działania oraz siedzib dyrektorów izb administracji skarbowej, naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych oraz siedziby dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 361)	1) Rozszerzenie możliwości wyznaczania nadzorowanego naczelnika urzędu skarbowego jako właściwego do przeprowadzenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego w sprawach dotyczących podatników lub płatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych nadzorowanych naczelników 2) Poprawa efektywności działania w wyniku zniesienia dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej	1	-	Wyłączenie przepisów dotyczących schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych
Samorządowe organy podatkowe właściwe w sprawach podatków i opłat lokalnych oraz opłaty skarbowej	2479	dane GUS o liczbie gmin w Polsce według stanu na 1 stycznia 2025 r.	1) Możliwość wydania decyzji umarzającej podatek przed terminem jego płatności 2) Usunięcie wątpliwości co do kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat 3) Usunięcie wątpliwości związanych ze stosowaniem zasady zaokrągleń przy zaliczaniu wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku na poczet zaległości wraz z odsetkami 4) Możliwość przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przy użyciu urządzeń technicznych

			pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwość utrwalenia dźwięku i obrazu albo dźwięku z przesłuchania 5) Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania 6) Zniesienie obowiązku podpisywania decyzji w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, sporządzanych z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego w postaci elektronicznej 7) Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z 5.000 do 10.000 zł. 8) Usprawnienie procesu zwrotu opłaty skarbowej 9) Zmiana w art. 10 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej upoważnienia dla ministra właściwego ds. finansów publicznych – określa tryb i termin przekazywania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz przez podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 tej ustawy, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej
Samorządowe kolegia odwoławcze	49	Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 listopada 2003 r. w sprawie obszarów właściwości miejscowej	1) Poprawa efektywności działania w wyniku zniesienia dualizmu trybów stosowanych w przypadku

		samorządowych kolegiów odwoławczych (Dz. U. poz. 1925)	braków formalnych odwołania 2) Rozpatrywanie odwołań od decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania 3) Rozpatrywanie odwołań od decyzji w zakresie zmienionych przepisów dotyczących opłaty skarbowej
Organy administracji rządowej i samorządowej			Zmiana w art. 10 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej upoważnienia dla ministra właściwego ds. finansów publicznych – określa tryb i termin przekazywania m. in. przez organy administracji rządowej i samorządowej organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej
Podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, tj. podmioty inne niż organy administracji rządowej i samorządowej, które dokonały czynności urzędowej, wydały zaświadczenie oraz zezwolenie (pozwolenie) w związku z wykonywaniem zadań z zakresu administracji publicznej, a także w których złożono dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo odpis, wypis lub kopię tego dokumentu			Zmiana w art. 10 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej upoważnienia dla ministra właściwego ds. finansów publicznych – określa tryb i termin przekazywania m. in. przez podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 tej ustawy, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej
Prezes Narodowego Funduszu Zdrowia	1	-	Uzyskanie dostępu do informacji objętych tajemnicą skarbową

Minister właściwy do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej	1	-	Uzyskanie dostępu do akt lub informacji objętych tajemnicą skarbową
Minister Spraw Zagranicznych	1	-	Uzyskanie dostępu do akt i informacji objętych tajemnicą skarbową
Minister Cyfryzacji	1	-	Uzyskanie dostępu do akt zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową
Minister właściwy do spraw Gospodarki	1	-	Uzyskanie dostępu do akt zawierających informacje objęte tajemnicą skarbową
Rzecznik Praw Obywatelskich	1	-	Uzyskanie szerszego dostępu do akt podatkowych zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych
Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców	1	-	Uzyskanie szerszego dostępu do akt podatkowych zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych
Polska Agencja Nadzoru Audytowego	1	-	Uzyskanie dostępu do danych zawartych w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących, znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych
Szef Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych	1	-	Możliwość uzyskiwania od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej danych znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych w celu realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 6 lipca 2001 r. o przetwarzaniu informacji kryminalnych.
Szef Krajowej Administracji Skarbowej	1	Ustawa z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.)	1) Obowiązek udostępniania Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego danych zawartych w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących, znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych 2) Rozszerzenie możliwości wyznaczania naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora izby administracji skarbowej

			jako właściwego do przeprowadzenia kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych w sprawach dotyczących podatników lub płatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów 3) Możliwość przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwość utrwalenia dźwięku i obrazu albo dźwięku z przesłuchania 4) Obowiązek udostępniania Szefowi KCIK danych znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych
Osoby wezwane w postępowaniu podatkowym na przesłuchanie w charakterze strony lub świadka przez organ podatkowy	Wielkość trudna do oszacowania		Możliwość przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwość utrwalenia dźwięku i obrazu albo dźwięku z przesłuchania
Minister właściwy do spraw finansów publicznych	1		1) Uprawnienie do występowania z wnioskiem do NSA o podjęcie uchwały abstrakcyjnej 2) Uzyskanie kompetencji do udostępniania ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej oraz Ministrowi Spraw Zagranicznych akt lub informacji objętych tajemnicą skarbową
Organy Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie MDR		MF/KAS/ IAS w Olsztynie	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17

			października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Likwidacja obowiązku zgłaszania do Szefa KAS zawiadomienia MDR-2. 3) Precyzyjne wskazywanie podstawy prawnej zastosowanych przepisów ustaw podatkowych w zgłaszanym schemacie podatkowym pozwoli na szybszą weryfikację i identyfikację zgłoszonych schematów oraz umożliwi prawidłową wymianę informacji z państwami członkowskimi UE w ramach automatycznej wymiany informacji o MDR transgranicznych. 4) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS odmawia nadania NSP oraz unieważnia już nadany NSP. 5) Składanie informacji MDR-3 „raz do roku" zminimalizuje multiplikowanie informacji MDR-3. 6) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych. 7) Wyłączenie przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych.

			8) Poprawienie efektywności w zakresie analiz i nadawania Numeru Schematu Podatkowego na skutek likwidacji obowiązków sprawozdawczych dotyczących schematów podatkowych krajowych, likwidacji składania do Szefa KAS zawiadomienia MDR-2
Osoby niebędące stroną, wzywane przez organ podatkowy do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów	Wielkość zmienna, trudna do oszacowania		Możliwość działania przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego
Organy samorządu terytorialnego w zakresie MDR	2875: – 16 województw, – 314 powiatów – 66 miast na prawach powiatu, – 2479 gmin	Dane ogólnodostępne wynikające z podziału administracyjnego Polski według stanu na dzień 1 stycznia 2025 r.	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub „promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 3) Likwidacja obowiązku zgłaszania do Szefa KAS zawiadomienia MDR-2. 4) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia

			podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 5) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienia o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 6) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 7) Wyłączenie przepisów dotyczących schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych. 8) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Doradcy podatkowi w zakresie MDR	8.983	https://kidp.pl/doradcy.php 11.06.2024 r.	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/ i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Likwidacja MDR-2. 3) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie

			przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 4) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 5) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadanego uprzednio NSP. 6) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 7) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 8) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Rzecznicy patentowi w zakresie MDR	1493	https://grab.uprp.pl/RzecznicyPatentowi/Strony%20witryny/Wyszukiwanie%20rzecznika%20patentowego.aspx	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub „promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa

			Krajowej Administracji Skarbowej 2) Likwidacja MDR-2. 3) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 4) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 5) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 6) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 7) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 8) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Osoby prawne uprawnione do wykonywania czynności doradztwa podatkowego w zakresie MDR	775	https://kidp.pl/storage/files/podmioty/2023_11_10_rejestr_uprawnionych_podmiotow.pdf data pobrania: 30.11.2023 r. (brak aktualnych danych – strona internetowa nie istnieje)	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku

			poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub „promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Likwidacja obowiązku zgłaszania do Szefa KAS zawiadomienia MDR-2. 3) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 4) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 5) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 6) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 7) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 8) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Radcowie prawni (wykonujący zawód) w zakresie MDR	43.252	rejestrradcow.pl/Home/Index 11.06.2024 r.	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5

			oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Likwidacja obowiązku zgłaszania do Szefa KAS zawiadomienia MDR-2. 3) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 4) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 5) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 6) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 7) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 8) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Adwokaci (wykonujący zawód) w zakresie MDR	22.258	https://rejestradwokatow.pl/adwokat	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do

		11.06.2024 r.	wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Likwidacja obowiązku zgłaszania do Szefa KAS zawiadomienia MDR-2. 3) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 4) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 5) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 6) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 7) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji

			podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 8) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Notariusze w zakresie MDR	3.907	https://notaries-directory.eu/pl/search?country_code=POL&location=Polska&n=54.90547612253263&e=24.14589310884608&s=49.00202503022543&w=14.12286407367816 18.06.2024	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP.
Firmy audytorskie w zakresie MDR	1.207	https://strefa.pana.gov.pl/wyszukiwarka/2 5.07.2024 r.	1) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających

			zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Ograniczenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 6) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Biegli rewidenci w obszarze MDR	4.914	https://www.pibr.org.pl/pl/search/auditor?biegli=1 25.07.2024 r.	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22,czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym.

			3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 6) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 7) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Księgowi w zakresie MDR	Brak danych		1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia

			podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 6) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 7) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych. 8) Wyłączenie przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych
Osoby posiadające kwalifikacje z dziedziny doradztwa inwestycyjnego, bankowości inwestycyjnej, zarządzania aktywami lub instrumentami pochodnymi – w obszarze MDR	Brak danych		1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku

			poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub „promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Ograniczenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Wyłączenie przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych 6) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, osoby prawne lub jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej spełniające przesłanki zastosowania ustawy lub podmioty uczestniczące w działalności gospodarczej, tj. posiadające udziały, akcje lub zarządzające podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą w –obszarze MDR.	Brak danych		1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub

			„promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 6) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Inne osoby, w tym prawnicy niewykonujące zawodu regulowanego, dyrektorzy finansowi a także osoby wykonujące za granicą zawód lub funkcję podobną do adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego, notariusza, księgowego, biegłego rewidenta, dyrektora finansowego, które mogą uczestniczyć w tworzeniu, udostępnianiu, wdrażaniu schematu, prowadzeniu ksiąg, przygotowywaniu czy ocenie sprawozdań finansowych, badaniu ksiąg podatkowych – w obszarze MDR	Brak danych		1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub „promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach

			podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 6) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych.
Banki w zakresie MDR	574	https://nbp.pl/wp-content/uploads/2023/07/Lista-MIF.xlsx (21.07.2025)	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

			2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 6) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 7) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych. 8) Wyłączenie przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych
Towarzystwa Funduszy Inwestycyjnych w zakresie MDR	65	https://www.knf.gov.pl/podmioty/Podmioty_rynku_kapitalowego/Fundusze_Inwestycyjne/TFI_i_FI (21.07.2025)	1) Dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku

			raportowania MDR-1 i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego” lub „promotora” o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. 2) Nałożenie obowiązku precyzyjnego określenia podstawy prawnej ustaw podatkowych mających zastosowanie w zgłaszanym schemacie podatkowym. 3) Rozszerzenie katalogu przypadków, w których Szef KAS wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP lub odstępuje od nadania NSP czy też unieważnia nadany uprzednio NSP. 4) Wprowadzenie obowiązku sprawozdawczego w zakresie informacji MDR-3 raz do roku. 5) Brak możliwości uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie schematów podatkowych. 6) Likwidacja obowiązku posiadania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. 7) Likwidacja obowiązku w zakresie raportowania schematów podatkowych krajowych. 8) Wyłączenie przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych z instytucji interpretacji indywidualnych

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W odniesieniu do projektu nie były prowadzone konsultacje poprzedzające jego przygotowanie – tzw. pre-konsultacje publiczne.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677) i § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806, z późn. zm.), projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie „Rządowy Proces Legislacyjny”.

Projekt dwukrotnie został skierowany do konsultacji publicznych i opiniowania. Po raz pierwszy w dniu 28 marca 2025 r. z terminem 30 dni na zgłoszenie uwag. Po raz drugi w dniu 4 sierpnia 2025 r. z terminem 14 dni na zgłoszenie uwag. W tych samych terminach projekt był przekazany do zaopiniowania Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego. W ramach konsultacji publicznych projekt został przesłany do 30 podmiotów, natomiast w ramach opiniowania – do 9 podmiotów.

Uwagi w ramach konsultacji publicznych i opiniowania wraz ze stanowiskiem Ministra Finansów i Gospodarki do poszczególnych uwag są zawarte w raporcie z konsultacji.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z …… r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Łącznie (0–10)
Dochody ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Wydatki ogółem	2,09	3,50	0,40	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,00	8,09
budżet państwa – informatyka	2,09	3,50	0,40	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,30	0,00	8,09
budżet państwa – wynagrodzenia	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
JST	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
pozostałe jednostki (oddzielnie)	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Saldo ogółem	-2,09	-3,50	-0,40	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	0,00	-8,09
budżet państwa	-2,09	-3,50	-0,40	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	-0,30	0,00	-8,09
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

Źródła finansowania	1. Szacunkowe wydatki związane z wdrożeniem rozwiązań technicznych umożliwiających pełnomocnikom niezawodowym zawiadamianie o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego stanowią ok. 234 tys. zł netto. Na taką kwotę zostały oszacowane prace realizacyjne przez wykonawcę dotyczące zmian w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych. W pozostałym zakresie na obecnym etapie analiza i wycena możliwości realizacji, a tym samym docelowo kosztów wprowadzenia zmian w systemach informatycznych, nie jest możliwa. 2. Szacunkowe wydatki związane z dostosowaniem rozwiązań technicznych w systemach informatycznych oraz dotyczących zmian wzorów formularzy MDR w wyniku zmian dotyczących obowiązków w zakresie składania do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych szacuje się na ok. 5,4 mln zł w latach 2025 – 2027. W kolejnych latach poziom wydatków związanych z utrzymaniem systemów szacuje się na poziomie 2,1 mln zł. Na obecnym etapie nie jest możliwe precyzyjne określenie tych kosztów, mających na celu wdrożenie, utrzymanie i bieżącą pracę systemów teleinformatycznych MDR. Przedstawione powyżej szacunki mają charakter ekspercki i opierają się na doświadczeniu osób zaangażowanych w realizację rozwiązań informatycznych dotyczących MDR-ów, a wskazane wartości mogą ulec zmianie na etapie przygotowania ostatecznego Zlecenia Pracy. Szacunek obejmuje następujące elementy: analizę, prace developerskie, testy wewnętrzne i testy odbiorcze, wsparcie podczas wdrożenia produkcyjnego, okres stabilizacji, przygotowanie pełnej dokumentacji zgodnie z Procedurą Wytwarzania Oprogramowania

	(PWO) obowiązującą w Resorcie Finansów. Zidentyfikowano konieczność wykonania prac w następujących zakresach: • Modyfikacja schem xml; • Dostosowanie formularzy do zmienionych schem; • Modyfikacja reguł walidacyjnych API; • Implementacja nowej roli systemowej i zmiany w istniejących rolach i uprawnieniach; • Dostosowanie formularzy, filtrów i procesów do obsługi tej roli; • Modyfikacja aplikacji urzędnika; • Modyfikacja List MDR; • Modyfikacja modułu Wymiany, • Modyfikacja modułu Ustawienia, • Modyfikacja modułu Analitycznego, • Modyfikacja modułu Zarządzania użytkownikami. Jednocześnie założono prace: • Dostosowanie systemu Automat, • Opracowanie nowego modułu KKS, • Implementacja nowych i weryfikacja obecnie obowiązujących reguł walidacyjnych bramki, • Dostosowanie przedmiotowego systemu do obsługi obecnie obowiązującej i nowej wymiany MDR, • Konieczność dostosowania do wymogów bezpieczeństwa i w konsekwencji podniesienia wersji obecnie wykorzystywanych komponentów Angular v.12 i Java v.8 do poziomu akceptowalnego przez polityki cyberbezpieczeństwa obowiązującej w Ministerstwie Finansów i spółce Aplikacje Krytyczne Sp.z o.o. 3. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty będzie skutkowało koniecznością zmiany wzorów deklaracji podatkowych w zakresie podatku akcyzowego zawierających pola „Wniosek o stwierdzenie nadpłaty powstałej w wyniku korekty deklaracji" oraz „Uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z podaniem wysokości żądanej nadpłaty". Szacunkowy koszt dostosowania systemu ZEFIR 2 do planowanych zmian w Ordynacji podatkowej (uchylenie art. 75 § 3) kształtuje się w kwocie od 257 562 zł do 360 586,80 zł brutto. Wydatki wynikające z projektowanych regulacji będą sfinansowane w ramach corocznie ustalanego limitu wydatków dla 19 części budżetu państwa, której dysponentem jest Minister Finansów i Gospodarki, i nie będą stanowić podstawy do ubiegania się o dodatkowe środki z budżetu państwa na ten cel, zarówno w pierwszym roku wejścia w życie projektowanych przepisów, jak i w latach kolejnych. Wprowadzenie instytucji mandatu karnego zaocznego do kks nie spowoduje skutków finansowych dla jednostek sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, polegających na zwiększeniu wydatków lub zmniejszeniu dochodów tych jednostek w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących planów budżetowych.
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie proponowanych zmian Ordynacji podatkowej w zakresie: – doprecyzowania rodzaju terminu ulegającego wydłużeniu w przypadku, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy, – zmiany przesłanek wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych, – doprecyzowanie przepisu umożliwiającego organowi podatkowemu określenie prawidłowej wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, – doprecyzowania wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku,

	– doprecyzowania kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku, – uzupełnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku, terminów zwrotu nadpłaty oraz jej oprocentowania, – umożliwienia opatrywania zawiadomień ZAW-NR podpisem przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji, – wprowadzenia możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego, – rozszerzenie możliwości doręczania wydruków pism utrwalonych w postaci elektronicznej na pisma opatrzone kwalifikowaną pieczęcią elektroniczną organu podatkowego, – ujednolicenia terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej oraz ich doprecyzowania i uzupełnienia, – zapewnienia dostępu do tajemnicy skarbowej ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej, Ministrowi Spraw Zagranicznych, Ministrowi Cyfryzacji, ministrowi właściwemu do spraw gospodarki, Prezesowi Narodowego Funduszu Zdrowia, Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego oraz rozszerzenia dostępu do tej tajemnicy Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, – uproszczeniu procesu uzyskiwania informacji objętych tajemnicą skarbową przez Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych, – dostosowanie kwestii dotyczącej prawniczej tajemnicy zawodowej do wyroku TSUE w sprawie C-694/20 i w ślad za tym zmianą dokonaną Dyrektywą Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. (DAC8), w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 oraz do wyroku TSUE w sprawie C-623/22, czyli zwolnienie radców prawnych, adwokatów, doradców podatkowych oraz rzeczników patentowych z obowiązku raportowania MDR i nałożenie obowiązku poinformowania ich klienta tj. „korzystającego" lub „promotora" o konieczności złożenia informacji o schematach podatkowych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, – likwidacja obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych, – zniesienie obowiązku składania zawiadomień MDR-2, – umożliwienie przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego na formularzu MDR-3 raz do roku, – wprowadzenie możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika, – likwidacja obowiązku wprowadzania i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych jest istotne z punktu widzenia ułatwienia realizacji zadań przez organy podatkowe i inne podmioty oraz ulepszenia przepisów ogólnego prawa podatkowego, natomiast nie będzie miało wpływu na finanse publiczne, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego. W związku z likwidacją obowiązku raportowania MDR krajowych – zmniejszeniu ulegną koszty związane z obsługą MDR po stronie administracyjnej przez KAS. Szacuje się, że około 70% zasobów osobowych w strukturach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej będzie mogło zostać przesuniętych do innych zadań KAS. **a) Podwyższenie wysokości podatku uprawniającej do zapłaty przez inny podmiot niż podatnik** Zwiększenie wskazanej kwoty z 1000 zł do 5000 zł będzie neutralne z punktu widzenia dochodów budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ nie modyfikuje ogólnej zasady, że tylko zapłata podatku ze środków podatnika powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. W przypadku zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik, jeżeli treść dowodu zapłaty nie budzi wątpliwości co do przeznaczenia zapłaty

na zobowiązanie podatnika, uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika (art. 62b § 2 Ordynacji podatkowej).

b) Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności

W przypadku, gdy znana będzie wysokość podatku (podatnik złoży deklarację lub organ podatkowy doręczy mu decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe), podatnik będzie mógł złożyć wniosek o umorzenie podatku, zanim upłynie termin jego płatności. Rozwiązanie to nie będzie miało negatywnego wpływu na dochody jednostek sektora finansów publicznych, ponieważ nie ulegną zmianie warunki umorzenia, a jedynie moment, od którego można o to wnioskować (obecnie z wnioskiem podatnik musi czekać do czasu przekształcenia się niezapłaconego podatku w zaległość podatkową).

c) Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji

Z jednej strony zostaną wyeliminowane wezwania podatników do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenia nadpłaty, a z drugiej – wzrośnie liczba wezwań do wyjaśnienia przyczyn korekty, które obecnie są przedstawiane we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Z tego względu, proponowana zmiana nie powinna wpłynąć na zmniejszenie wydatków budżetowych.

d) Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania

Projektowana regulacja może pośrednio wpłynąć na zwiększenie dochodów jednostek samorządu terytorialnego, ale ewentualne ich zwiększenie nie jest możliwe do oszacowania.

e) Wprowadzenie możliwości przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość oraz możliwości utrwalenia obrazu i dźwięku albo dźwięku z przesłuchania

Projektowana regulacja nie spowoduje zwiększenia wydatków budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego. Jej realizacja odbywać się będzie w ramach dostępnych środków przeznaczonych na bieżące funkcjonowanie organów podatkowych.

f) Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających

Rezygnacja z doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii korekty deklaracji sporządzonej przez organ podatkowy na rzecz przekazywania wyłącznie informacji o skorygowaniu deklaracji zlikwiduje wydatki budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego ponoszone na sporządzanie wydruków i kserokopii deklaracji skorygowanych przez organy podatkowe. Szacunkowe koszty sporządzania takich wydruków przez urzędy skarbowe wynoszą 6.633 zł rocznie. Wprowadzana zmiana nie wpłynie na wydatki ponoszone przez organy podatkowe z tytułu usług pocztowych, ponieważ obowiązek doręczania informacji o skorygowaniu deklaracji nie ulega zniesieniu.

Zakłada się, że wprowadzenie instytucji mandatu karnego zaocznego do kks powinno przyczynić się do wzrostu skuteczności w nakładaniu grzywien za wykroczenia skarbowe w drodze mandatu karnego, do zwiększenia liczby rozpatrywanych spraw o wykroczenia skarbowe oraz do przyśpieszenia toku postępowania, w szczególności ze względu na brak konieczności osobistego stawiania się sprawcy czynu w urzędzie. Z uwagi na charakter i specyfikę projektowanych rozwiązań brak jest jednak możliwości określenia skutków finansowych dla sektora finansów publicznych wynikających z zakładanych wyżej wymienionych efektów projektowanej zmiany.

Jednocześnie poniżej przedstawiono dane statystyczne dotyczące spraw o wykroczenia skarbowe w latach 2021–2023, w tym w szczególności w zakresie liczby wystawionych mandatów:

	2021	2022	2023
Liczba wystawionych mandatów kredytowych	73 518	85 580	82 860
Liczba wystawionych mandatów gotówkowych	17 983	20 327	19 172

	Wysokość nałożonych grzywien mandatem kredytowanym	44 176 496	74 238 728	84 244 049
	Wysokość nałożonych grzywien mandatem gotówkowym	11 307 185	16 450 812	17 832 957

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

Skutki								
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	Łącznie (0–10)
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z …… r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	0	0	0	0	0	0	0
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	1) Efektem nowelizacji będzie zmniejszenie obowiązków analitycznych i sprawozdawczych przez przedsiębiorców, a w konsekwencji istotne obniżenie czynności biurokratycznych (administracyjnych) oraz ilości składanych do Szefa KAS informacji o schematach podatkowych. Ograniczenie będzie polegało m.in. na likwidacji obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych, zniesieniu obowiązku składania zawiadomień MDR-2, umożliwieniu przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego na formularzu MDR-3 raz do roku, wprowadzeniu możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika, likwidacji obowiązku wprowadzania i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Oceniamy, że ograniczenie liczby i częstotliwości składania do Szefa KAS informacji o schematach podatkowych nie będzie miało wpływu na systemy informatyczne przedsiębiorców i nie będzie generowało kosztów w tych systemach, z uwagi na fakt, że system do raportowania MDR zapewnia Szef KAS na stronie: https://mdr.mf.gov.pl/. Ponadto nowelizacja przyczyni się do wzrostu pewności prawa i jednolitości jego stosowania. 2) Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji, uprości proces uzyskania nadpłaty. 3) Umożliwienie podpisywania zawiadomień ZAW-NR w oparciu o pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji ułatwi ich składanie. 4) Umożliwienie ubiegania się o umorzenie podatku bez konieczności oczekiwania na powstanie zaległości podatkowej pozwoli na wcześniejsze uzyskanie decyzji organu podatkowego. 5) Podwyższenie wysokości podatku uprawniającej do zapłaty przez inny podmiot niż podatnik ułatwi wywiązanie się z obowiązku zapłaty podatku. 6) Umożliwienie przesłuchania strony przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, jeżeli organ						

		posiada odpowiednie środki techniczne. Możliwość utrwalenia przez organ podatkowy obrazu i dźwięku albo dźwięku z przesłuchania. 7) Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. Postanowienie to strona będzie mogła zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji. 8) W przypadku korekty z urzędu (dokonanej przez organ podatkowy) rezygnacja z doręczania podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji, co wiąże się z przekazywaniem informacji o przyczynie korekty deklaracji. 9) Szef Krajowej Administracji Skarbowej może ujawnić informacje dotyczące podatnika objęte tajemnicą skarbową np. podać do publicznej wiadomości, jeżeli zachodzi ustawowa przesłanka do ich ujawnienia.
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	1) Efektem nowelizacji będzie zmniejszenie obowiązków analitycznych i sprawozdawczych przez przedsiębiorców, a w konsekwencji istotne obniżenie czynności biurokratycznych (administracyjnych) oraz ilości składanych do Szefa KAS informacji o schematach podatkowych. Ograniczenie będzie polegało m.in. na likwidacji obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych, zniesieniu obowiązku składania zawiadomień MDR-2, umożliwieniu przekazywania informacji o zastosowaniu schematu podatkowego na formularzu MDR-3 raz do roku, wprowadzeniu możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika, likwidacji obowiązku wprowadzania i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych. Ocenia się, że ograniczenie liczby i częstotliwości składania do Szefa KAS informacji o schematach podatkowych nie będzie miało wpływu na systemy informatyczne przedsiębiorców i nie będzie generowało kosztów w tych systemach, z uwagi na fakt, że narzędzia do raportowania MDR zapewnia Szef KAS na stronie: https://mdr.mf.gov.pl/. Ponadto nowelizacja przyczyni się do wzrostu pewności prawa i jednolitości jego stosowania. 2) Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji, uprości proces uzyskania nadpłaty. 3) Umożliwienie podpisywania zawiadomień ZAW-NR w oparciu o pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji ułatwi ich składanie. 4) Umożliwienie ubiegania się o umorzenie podatku bez konieczności oczekiwania na powstanie zaległości podatkowej pozwoli na wcześniejsze uzyskanie decyzji organu podatkowego. 5) Podwyższenie wysokości podatku uprawniającej do zapłaty przez inny podmiot niż podatnik ułatwi wywiązanie się z obowiązku zapłaty podatku. 6) Umożliwienie przesłuchania strony przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, jeżeli organ posiada odpowiednie środki techniczne. Możliwość utrwalenia przez organ podatkowy obrazu i dźwięku albo dźwięku z przesłuchania. 7) Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. Postanowienie to strona będzie mogła zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji. 8) W przypadku korekty z urzędu (dokonanej przez organ podatkowy) rezygnacja z doręczania podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji, co wiąże się z przekazywaniem informacji o przyczynie korekty deklaracji.

		9) Szef Krajowej Administracji Skarbowej może ujawnić informacje dotyczące podatnika objęte tajemnicą skarbową np. podać do publicznej wiadomości, jeżeli zachodzi ustawowa przesłanka do ich ujawnienia.
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	1) Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji, uprości proces uzyskania nadpłaty. 2) Umożliwienie ubiegania się o umorzenie podatku bez konieczności oczekiwania na powstanie zaległości podatkowej pozwoli na wcześniejsze uzyskanie decyzji organu podatkowego. 3) Podwyższenie wysokości podatku uprawniającej do zapłaty przez inny podmiot niż podatnik ułatwi wywiązanie się z obowiązku zapłaty podatku. 4) Umożliwienie działania przez pełnomocnika ogólnego albo szczególnego osobie niebędącej stroną, wzywanej w postępowaniu podatkowym do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów. 5) Umożliwienie pełnomocnikowi ogólnemu niebędącym adwokatem, radcą prawnym oraz doradcą podatkowym zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego. 6) Nie będzie wydawane postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego wobec podatnika (osoby fizycznej) w postępowaniu w sprawie ustalenia zobowiązań podatkowych (w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego), które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego jest możliwe na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu, a podatnik nie złożył w terminie informacji, o której mowa w przepisach prawa podatkowego. 7) Umożliwienie przesłuchania strony lub świadka przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku, jeżeli organ posiada odpowiednie środki techniczne. Możliwość utrwalenia przez organ podatkowy obrazu i dźwięku albo dźwięku z przesłuchania. 8) Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. Postanowienie to strona będzie mogła zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji. 9) W przypadku korekty z urzędu (dokonanej przez organ podatkowy) rezygnacja z doręczania podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji, co wiąże się z przekazywaniem informacji o przyczynie korekty deklaracji. 10) Szef Krajowej Administracji Skarbowej może ujawnić informacje dotyczące podatnika objęte tajemnicą skarbową np. podać do publicznej wiadomości, jeżeli zachodzi ustawowa przesłanka do ich ujawnienia.
Niemierzalne		
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie mandatu karnego zaocznego do kks nie wpłynie na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na funkcjonowanie przedsiębiorstw, jak również nie będzie miało wpływu na sytuację i rozwój regionalny. Nie przewiduje się również bezpośredniego wpływu na rodzinę, obywateli oraz gospodarstwa domowe, w szczególności osoby niepełnosprawne i osoby starsze.	

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu	
☐ nie dotyczy	
Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	☐ tak ☐ nie ☒ nie dotyczy
☒ zmniejszenie liczby dokumentów ☒ zmniejszenie liczby procedur ☒ skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:	☐ zwiększenie liczby dokumentów ☐ zwiększenie liczby procedur ☐ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	☐ tak ☐ nie ☒ nie dotyczy

Komentarz:

Zmniejszenie liczby dokumentów, zmniejszenie liczby procedur, skrócenie czasu na załatwienie sprawy w związku z następującymi zmianami:

- **a)** Wyeliminowanie jednego z podmiotów tj. „wspomagającego" zobowiązanego do składania informacji o schematach podatkowych,
- **b)** Likwidacja obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych,
- **c)** Zniesienie obowiązku składania zawiadomień MDR-2,
- **d)** Umożliwienie przekazywania informacji o stosowaniu schematu podatkowego na formularzu MDR-3 raz do roku,
- **e)** Wprowadzenie możliwości podpisywania MDR-3 przez pełnomocnika,
- **f)** Zniesienie obowiązku wprowadzania i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
- **g)** Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji,
- **h)** Wyeliminowanie konieczności każdorazowego składania pełnomocnictwa szczególnego przy składaniu zawiadomień ZAW-NR poprzez umożliwienie podpisywania tych zawiadomień w oparciu o pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji,
- **i)** Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania,
- **j)** Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji; postanowienie to strona będzie mogła zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji,
- **k)** Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania, wpłynie na zmniejszenie liczby dokumentów, procedur i skrócenie czasu załatwienia sprawy,
- **l)** Zniesienie wymogu wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu opłaty skarbowej, jeżeli wniosek o zwrot tej opłaty będzie zasadny.

9. Wpływ na rynek pracy
Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary		
☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☒ sądy powszechne, administracyjne lub wojskowe	☐ demografia ☐ mienie państwowe ☐ inne:	☐ informatyzacja ☐ zdrowie
Omówienie wpływu	Zapewnienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienia do występowania z wnioskiem do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej może potencjalnie mieć wpływ na odciążenie sądów administracyjnych.	

	Rozstrzygnięcie w drodze uchwały kwestii spornych wpłynie na ograniczenie liczby sporów sądowych pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. Ponadto proponowana zmiana: – wpłynie pozytywnie na stabilność orzecznictwa sądów administracyjnych (uchwały wiążą składy orzekające sądów administracyjnych, usuwając wątpliwości co do prawidłowej wykładni przepisów prawa podatkowego oraz zapewniając tym samym jego jednolite stosowanie przez ogół sądów administracyjnych, a pośrednio także organy podatkowe i podatników); – przyczyni się do poprawy nie tylko odbioru społecznego sądów administracyjnych, ale prawa i systemu podatkowego jako takiego, zapewniając jednolitość i przewidywalność orzecznictwa sądowego w sprawach podatkowych oraz pewność prawa po stronie podatników.
11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego	
Proponuje się, aby ustawa weszła w życie, co do zasady, z dniem 1 października 2026 r.	
12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?	
Ewaluacja efektów projektu oraz zastosowanie bezpośrednich mierników nie jest wprost możliwe.	
13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)	

RAPORT Z DRUGICH KONSULTACJI PUBLICZNYCH I OPINIOWANIA
projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa ustawy oraz niektórych innych ustaw (projekt z 4 sierpnia 2025 r.). Omówienie wyników przeprowadzanych konsultacji publicznych i opiniowania.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz.U. z 2025 r. poz. 677) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806) projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

W ramach konsultacji publicznych projekt został przekazany do następujących podmiotów:
1. Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych
2. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej
3. Prezes Krajowej Rady Radców Prawnych
4. Prezes Krajowej Rady Notarialnej
5. Prezes Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
6. Prezes Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego
7. Prezes Polskiej Izby Rzeczników Patentowych
8. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce
9. Prezes Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych
10. Prezes Związku Banków Polskich
11. Prezes Polskiej Izby Ubezpieczeń
12. Prezes Izby Domów Maklerskich
13. Prezes Izby Zarządzających Funduszami i Aktywami
14. Stowarzyszenie Centrum Cen Transferowych
15. Kasa Krajowa Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo – Kredytowych
16. Prezes Krajowej Izby Gospodarczej

17. Forum Związków Zawodowych

18. Konfederacja Lewiatan

19. Związek Pracodawców Business Centre Club

20. Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej

21. Związek Przedsiębiorców i Pracodawców

22. Federacja Przedsiębiorców Polskich

23. Helsińska Fundacja Praw Człowieka

24. Związek Rzemiosła Polskiego

25. Polskie Towarzystwo Gospodarcze

26. Niezależny Samorządny Związek Zawodowy „Solidarność”

27. Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych

28. Rada Dialogu Społecznego

29. Rada Działalności Pożytku Publicznego

30. Prezes Zarządu Fundacji Green REV Institute

Szczegółowe odniesienie się do przekazanych uwag zostało zawarte w załączonej tabeli z konsultacji publicznych.

Projekt został przekazany do zaopiniowania przez następujące podmioty:

1. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego

2. Prezes Narodowego Banku Polskiego

3. Prezes Komisji Nadzoru Finansowego

4. Prezes Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej

5. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów

6. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych

7. Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych

8. Rzecznik Praw Obywatelskich

9. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

Szczegółowe odniesienie się do przekazanych uwag zostało zawarte w załączonej tabeli z opiniowania.

Projekt został przekazany do zaopiniowania przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego. KWRiST nie wydała opinii do projektu, jednocześnie upoważniła Zespół ds. Systemu Finansów Publicznych do wydania wiążącej opinii. 18.09.2025 Zespół ds. Systemu Finansów Publicznych Komisji Wspólnej Rządu i Samorządu Terytorialnego wydał pozytywną opinię na posiedzeniu.

Projekt ustawy został również przekazany do Rady Działalności Pożytku Publicznego, która pozytywnie zaopiniowała projekt ustawy.

1. **Przedstawienie wyników zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia projektu z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.**

   Projekt ustawy nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

2. **Podmioty, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa.**

   Żaden podmiot nie zgłosił zainteresowania pracami nad projektem ustawy w trybie przepisów o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa.

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

Lp.	Jednostka redakcyjna projektu (przepis) *Art. ... pkt projektu (art. ... Ordynacji podatkowej)*	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja brzmienia przepisu	Stanowisko MF
1.	Uwagi ogólne	**Konfederacja Lewiatan**	**Nowe przesłanki zawieszenia (hipoteki przymusowe i zastawy skarbowe).** Proponowana w tym zakresie zmiana stanowi powielenie niekonstytucyjności przepisów (wyrok TK z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12) – nadal bowiem różnicuje sposób przedawniania się zobowiązań w zależności od tego, czy podatnik ma majątek nadający się do obciążenia hipoteką/zastawem. Pozostawienie jednak tych przesłanek przedawnienia wymagałoby doprecyzowania. Przepisy powinny jasno wskazywać, że łączny czas zawieszenia biegu przedawnienia z powodu ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie może przekroczyć 5 lat, nawet jeśli zabezpieczenia te były ustanawiane wielokrotnie. Przykładowo w obecnym art. 70a § 3 Ordynacji podatkowej		**Uwaga nieuwzględniona.** Ograniczenie okresu zawieszenia 5-letnim terminem w stopniu wystarczającym zapewnia poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom i nie ma konieczności wprowadzania dalszych ograniczeń.

			wskazano, że „zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1 i 1a, może następować wielokrotnie; w takich przypadkach okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekroczyć 3 lat". Obecne brzmienie projektowanych przepisów nie chronią podatnika przed sytuacją, w której organ będzie ustanawiał wielokrotnie hipoteki lub zastawy, inicjując za każdym razem na nowo okres 5-letni. Co więcej, wobec całkowitego usunięcia przesłanki karnoskarbowej i zaniechaniu działań zmierzających do normalizacji działań organów, hipoteki mogą stać się kolejnym narzędziem, sztucznego zawieszania biegu terminu przedawnienia, daleko bardziej dolegliwym dla działalności operacyjnej osób prawnych, niż wszczęte postępowanie karnoskarbowe. Ponadto, proponowane rozwiązanie w naszej ocenie ogranicza przewidywalność i pewność prawa, bowiem podatnik nie będzie miał pewności, kiedy jego zobowiązanie podatkowe ostatecznie wygaśnie.		
2.	Uwagi ogólne	**Związek Banków Polskich**	1. sektor bankowy postuluje wydanie nowych Objaśnień MDR przez Ministra Finansów, jeszcze przed wejściem w życie nowych przepisów MDR, a nie, jak zostało to wskazane w uzasadnieniu do projektu, dopiero po ich wejściu w życie;		**Uwaga nieuwzględniona.** Zgodnie z art. 14a § 1 OP Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa

			2. w ocenie sektora powinna zostać przeanalizowana organizacja prac nowego Forum MDR w celu wypracowania rozwiązań, które mogłyby zostać wykorzystane w przygotowaniu ww. Objaśnień MDR. Objaśnienia powinny odnosić się w szczególności do rozumienia i stosowania procesu nowych przepisów.		podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności: 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne), 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) - przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Brak jest podstawy prawnej do wydania objaśnień do przepisów prawa podatkowego które nie weszły jeszcze w życie. Ministerstwo Finansów, mając świadomość skomplikowanie materii MDR stara się wydawać na bieżąco interpretacje ogólne oraz planuje wydać objaśnienia, w odniesieniu do znowelizowanych przepisów.

					W chwili obecnej, w związku, że projekt nie jest jeszcze uchwalony wydanie objaśnień nie jest możliwe. Niemniej jednak, w międzyczasie uzasadnienie projektu ustawy zostało celowo rozbudowane w ramach nowelizowanych przepisów dot. MDR - aby w ramach nowelizacji promotorzy i korzystający otrzymali wskazówki, co do stosowania nowych przepisów.
3.	Uwagi ogólne	**Rada Działalności Pożytku Publicznego**	1. Rada Działalności Pożytku Publicznego, zwana dalej „Radą", pozytywnie opiniuje projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (nr UD196 w wykazie prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów). 2. Jednocześnie Rada rekomenduje, aby w toku dalszych prac nad projektem ustawodawca uwzględnił potrzebę systemowego wspierania i edukowania organizacji pozarządowych w zakresie prawa podatkowego. Rada postuluje wprowadzenie rozwiązań sprzyjających upowszechnianiu wiedzy w tym obszarze, ponieważ brak dostępu do specjalistycznego zaplecza prawno-księgowego w wielu NGO		**Pozytywna opinia Rady**

			skutkuje trudnościami w prawidłowym wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych. Działania edukacyjne i informacyjne mogą znacząco ograniczyć ryzyko niezamierzonych uchybień, a równocześnie przyczynić się do wzrostu przejrzystości i stabilności finansowej sektora pozarządowego. W dłuższej perspektywie należy to postrzegać jako inwestycję w profesjonalizację i skuteczność realizacji celów społecznych przez organizacje pozarządowe.		
4.	Uwaga ogólna	**Business Center Club**	Pozytywna ocena ograniczenia zakresu raportowania schematów podatkowych oraz łagodzenia sankcji za naruszenie przepisów. Zmniejszenie obciążenia administracyjnego oraz ryzyka wysokich kar uznajemy za krok w kierunku zwiększania przejrzystości i przewidywalności funkcjonowania przedsiębiorstw.	brak	**Uwaga aprobująca.**
5.	Uwaga ogólna do przedawnienia	**KRN**	Ograniczenie stosowania nowych mechanizmów zawieszenia i przerwania biegu przedawnienia wobec notariuszy jako płatników		**Uwaga nieuwzględnione.** Należności płatników i inkasentów przedawniają się według zasad określonych m. in. w art. 70 Ordynacji podatkowej, co wynika z obowiązującego art. 71. Nie jest przewidywane wyłączenie stosowania tej zasady wobec określonej grupy płatników (w tym przypadku notariuszy).

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

6.	Uwaga ogólna	**Krajowa Rada Notarialna**	Wprowadzenie domniemania dobrej wiary notariusza działającego na podstawie oświadczenia stron		**Uwaga nieuwzględniona.** Odpowiedzialność podatkowa płatnika może być wyłączona z mocy odrębnych przepisów albo wtedy, gdy podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Stanowi o tym obowiązujący art. 30 § 5 Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie wymaga doprecyzowania.
7.	Art. 1 pkt 1 projektu (art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Stanowisko zgłoszone w konsultacjach do projektu z 26 marca 2025 r. pozostaje aktualne – poniżej doprecyzowanie i rozwinięcie.** Proponowana zmiana ma wyraźnie rozgraniczyć terminy procesowe, np. na złożenie deklaracji, odwołania, zażalenia od terminów materialnych, np. przedawnienie zobowiązania podatkowego. Zasada wydłużania terminu, gdy jego koniec przypada na sobotę lub dzień wolny od pracy, powinna dotyczyć wyłącznie terminów procesowych. Dotychczasowe rozbieżności orzecznicze w tym zakresie (różne stanowiska sądów administracyjnych co do tego, czy przedawnienie można w ten sposób „przesunąć") przemawiają za wprowadzeniem jednoznacznego wyłączenia dla terminów materialnoprawnych.	**Propozycja uzupełnienia przepisu:** „Przepisu nie stosuje się do terminów o charakterze materialnoprawnym, w szczególności do terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych".	**Uwaga nieuwzględniona** 1. Termin przedawnienia nie jest terminem na dokonanie czynności, a tylko do takich terminów znajdzie zastosowanie art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej po zmianie. 2. Celem zmiany przepisu jest jego sformułowanie w taki sposób, aby nie budziło wątpliwości, że przepis ten odnosi się tylko do terminów do wykonania czynności np. złożenie deklaracji czy wniesienie odwołania. Stąd zmiana polegająca na dodaniu

			Brak takiego wyłączenia nadal stwarza ryzyko sporów, w szczególności w kontekście art. 70 Ordynacji podatkowej.		zwrotu „do wykonania czynności”. 3. Uwzględnienie propozycji spowodowałoby, że przepis art. 12 § 5 nie miałby zastosowania do terminów na złożenie deklaracji.
8.	Art. 1 pkt 2 projektu (art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Negatywna rekomendacja w zakresie proponowanej zmiany: **w § 2a dodaje się pkt 4 w brzmieniu** KRDP w sposób jednoznaczny stoi na stanowisku, że materia zawarta w dziale III, rozdział 11a tj. informacje o schematach podatkowych (MDR) powinny w dalszym ciągu pozostać objęte możliwością składania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Takie stanowisko jest uzasadnione: Po pierwsze – skomplikowanym charakterem przepisów dotyczących MDR, Po drugie – potrzebą redukowania zjawiska nadraportowania, Po trzecie – istniejącą potrzebą uzyskiwania ochrony wynikającej interpretacji indywidualnych w celu zapobiegania obciążenia podmiotów negatywnymi konsekwencjami prawnymi, w szczególności sankcjami		**Uwaga nieuwzględniona.** Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego - nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych, istnienia/nieistnienia schematu jako aktu, który potencjalnie może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Do tego rozbieżności w ramach interpretacji mogą powodować zaburzenie wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi. W ramach projektu w ramach samej procedury nadawania NSP i odmowy jej nadania podmioty będą otrzymywać potwierdzenie, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym.

9.	Art. 1 pkt 2 projektu (art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej)	**Naczelna Rada Adwokacka**	***i) Wprowadzenie*** Projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej przewiduje usunięcie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej w sprawach dotyczących raportowania schematów podatkowych (dalej również jako: „**MDR**"). Projekt zmienia art. 14b § 2a o.p., usuwając się z niego schematy podatkowe jako przedmiot wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Projektodawca uzasadnia tę propozycję chęcią przyspieszenia decyzji administracyjnych (szef KAS ma 7 dni na nadanie numeru schematu), a także skupieniem kompetencji do wykładni przepisów o MDR wyłącznie rękach szefa KAS. Nie sposób jednak nie zauważyć, że zniesienie możliwości uzyskania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR to rozwiązanie niekorzystne dla podatników, zwłaszcza w obliczu bardzo wysokich kary za błędy lub nieprawidłowości w raportowaniu MDR. ***ii) Uzasadnienie MF i stan prawny*** Dotychczas system podatkowy umożliwiał zainteresowanemu podatnikowi wystąpienie do Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, także w zakresie MDR. Ministerstwo Finansów podkreśla,		**Uwaga nieuwzględniona.** Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego - nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych, istnienia/nieistnienia schematu jako aktu, który potencjalnie może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Do tego rozbieżności w ramach interpretacji mogą powodować zaburzenie wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi. W ramach projektu w ramach samej procedury nadawania NSP i odmowy jej nadania podmioty będą otrzymywać potwierdzenie czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym.

			że w praktyce terminy tych postępowań są rozbieżne – proces wydania interpretacji indywidualnej trwa średnio około 2–3 miesięcy, a termin na wypełnienie obowiązku zgłoszenia schematu w MDR wynosi 30 dni – co zdaniem resortu utrudnia procedurę, gdyż podatnik pytający we wniosku o wydanie interpretacji o istnienie raportowalnego schematu podatkowego, po uzyskaniu odpowiedzi twierdzącej byłby zobowiązany do jej złożenia po terminie raportowania. Pogląd ten należy traktować z rezerwą, jako że instytucja interpretacji indywidualnej może odnosić się również do zdarzeń przyszłych, a więc podatnicy mogliby zabezpieczać traktowanie podatkowe transakcji w zakresie wystąpienia lub braku wystąpienia na jej skutek schematu podatkowego już na wstępnym etapie planowania danej operacji, tj. bez ryzyka otrzymania interpretacji indywidualnej Dyrektora KIS po upływie terminu na zaraportowanie takiego schematu podatkowego. Zgodnie z projektowanym art. 86i § 7 Ordynacji podatkowej: „*potwierdzenie nadania NSP (numeru schematu podatkowego) będzie równoznaczne z uznaniem uzgodnienia za schemat podatkowy*”, natomiast odmowa nadania NSP – z brakiem identyfikacji schematu podatkowego. Należy		

			podkreślić, że dotychczas nadawanie lub odmowa nadania NSP nie stanowiła potwierdzenia czy raportowany schemat jest uzgodnieniem podlegającym raportowaniu MDR. Nowe rozwiązanie oznacza, że z systemu prawa podatkowego zupełnie zniknie instytucja interpretacji indywidualnej w obszarze MDR. Jak podkreślają prawnicy i praktycy, w efekcie podatnik będzie musiał samodzielnie oceniać, czy dane uzgodnienie spełnia cechy schematu podatkowego, bez żadnego wiążącego orzeczenia organu podatkowego na etapie planowania transakcji. ***iii)Negatywne skutki dla podatników*** Brak możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej co do istnienia lub braku występowania schematu podatkowego MDR znacznie obniży pewność prawną podatników. Obecne przepisy MDR są złożone i często niejasne, co potwierdzają doświadczenia doradców podatkowych i adwokatów doradzających podatnikom, którzy nierzadko (pomimo profesjonalnego wykształcenia i doświadczenia w obszarze stosowania prawa podatkowego) mają trudności z ustaleniem, czy dana operacja jest stanowi raportowalny schemat podatkowy. Brak dostępu do interpretacji indywidualnej oznacza		

			przerzucenie tej niepewności całkowicie na podatników. W praktyce, przy dotychczasowych wymogach terminowych podatnik mógłby otrzymać sprzeczne informacje: Dyrektor KIS mógłby wydać interpretację indywidualną w terminie do 3 miesięcy, podczas gdy Szef KAS już po 7 dniach musiałby podjąć decyzję o nadaniu (lub odmowie nadania) NSP. Należy zatem dostrzec ryzyko pobieżnej analizy dokonywanej w tak krótkim terminie przez Szefa KAS. Ponadto, choć projekt zmniejsza maksymalne kary za naruszenia przepisów o MDR z 720 do 240 stawek dziennych, nawet ta obniżona sankcja wciąż jest bardzo dotkliwa. Należy spostrzec że dotychczas wydawane i publikowane interpretacje indywidualne w zakresie MDR mają także istotny walor edukacyjny, w szczególności jeżeli chodzi o ich uzasadnienie przez organy podatkowe. Sama odmowa nadania NSP takiego waloru uzasadnienia posiadać nie będzie, nawet jeśli byłaby publikowana w postaci zanonimizowanej (projekt nie przewiduje jednak publikacji decyzji Szefa KAS o nadaniu lub braku nadania NSP). Co więcej, ze względu na liczne inne istotne zmiany przepisów o MDR w opiniowanym projekcie nowelizacji, dotychczas wydane		

			interpretacje mogą stracić aktualność, co dodatkowo zwiększy niepewność w stosowaniu przepisów prawa podatkowego w ww. zakresie – bez możliwości potwierdzenia swojego stanowiska w drodze wiążącej interpretacji przepisów prawa podatkowego wydanej przez Dyrektora KIS. ***iv) Wnioski i rekomendacje*** Podsumowując, proponowane zniesienie możliwości wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w obszarze MDR grozi poważnymi negatywnymi konsekwencjami, przede wszystkim wzrostem niepewności prawnej, ryzykiem sprzecznych decyzji administracyjnych w podobnych stanach faktycznych i prawnych oraz utrzymaniem dotkliwych kar dla podatników pozbawionych narzędzia ochronnego w postaci interpretacji indywidualnych. Najbardziej negatywnym skutkiem będzie pozbawianie podatników źródła wiedzy o tym jak należy przepisy o MDR interpretować w ogólności, tj. brak możliwości wykorzystania doświadczeń innych podatników i rozstrzygnięć organów podatkowych w ich sprawach do swojej praktyki stosowania prawa podatkowego. Takie źródło wiedzy jest szczególnie potrzebne do wyjaśniania nowych przepisów stanowiących o istocie		

			schematów podatkowych, które opiniowana nowelizacja wprowadza. **Postulat:** ustawodawca powinien rozważyć odrzucenie tej zmiany i zachowanie obecnego brzmienia art. 14b §2a o.p.		
10.	art. 1 pkt 2 projektu (art. 14b § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP)**	Projekt zakłada dodanie w art. 14b §2 (wymieniającym przepisy prawa podatkowego, które nie mogą być przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną) po punkcie 3 punktu 4 w brzmieniu: „zawarte w dziale III w rozdziale 11a” - co oznacza wyłączenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych. Proponuje się rezygnację z wprowadzenia przedmiotowej regulacji. Uzasadnienie projektu nie zawiera przekonywujących argumentów przemawiających za brakiem możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych. W dokumencie tym wskazano, że możliwość uzyskiwania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR mogłaby zagrozić realizacji obowiązku terminowej wymiany informacji np. w postaci „odmiennej od Szefa KAS oceny przez Dyrektora KIS istnienia lub nie schematu		**Uwaga nieuwzględniona.** Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego - nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych, istnienia/nieistnienia schematu jako aktu, który potencjalnie może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Do tego rozbieżności w ramach interpretacji mogą powodować zaburzenie wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi. W ramach projektu w ramach samej procedury nadawania NSP i odmowy jej nadania podmioty będą otrzymywać potwierdzenie, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym.

			podatkowego podlegającego wymianie transgranicznej". Argument ten nie wydaje się jednak trafny, gdyż w sytuacji, kiedy w drodze interpretacji indywidualnej potwierdzony zostanie brak obowiązku raportowania - formularz MDR nie zostanie złożony. Wprowadzenie przedmiotowego przepisu narusza interesy podatnika, który w okresie, kiedy potencjalny schemat podatkowy jest w fazie jednej z wielu rozważanych koncepcji, powinien mieć możliwość ustalenia w ramach.		
11.	art. 1 pkt 2 projektu (art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej)	**Związek Banków Polskich**	Projektowany przepis art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej wyklucza możliwość wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych. Sektor bankowy chciałby zwrócić uwagę, że niniejsza zmiana prowadzi do ograniczenia prawa podatnika w zakresie uzyskania wyjaśnień dotyczących przepisów, na które zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą, powinny przysługiwać interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Wskazanie w uzasadnieniu do projektowanej zmiany, że instytucję interpretacji zastąpi projektowany art. 86g §6 Ordynacji podatkowej, w zw. z którym przewidziano, że potwierdzenie nadania NSP, jakie otrzyma przekazujący informację, jest równoznaczne z uznaniem opisanego w informacji uzgodnienia za schemat		**Uwaga nieuwzględniona.** Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego - nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych, istnienia/nieistnienia schematu jako aktu, który potencjalnie może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Do tego rozbieżności w ramach interpretacji mogą powodować zaburzenie wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi. W ramach projektu w ramach samej procedury nadawania NSP i odmowy jej nadania

			podatkowy, natomiast w przypadku przeciwnym, Szef KAS wyda postanowienie o odmowie nadania NSP, gdy uzgodnienie nie spełnia cech schematu podatkowego projektowany art. 86i Ordynacji podatkowej, nie realizuje w pełni celu przepisów o prawie do otrzymania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego. Samo potwierdzenie, czy jakieś zdarzenie wyczerpuje znamiona schematu podatkowego do czego w uzasadnieniu nawiązuje ustawodawca, nie jest wystarczającą instytucją zapewniającą podatnikowi ochronę. Wielokrotnie praktyka stosowania przepisów o schematach podatkowych, udowodniła że nie sprowadza się ona wyłącznie do wskazania czy dane zdarzenie realizuje przesłanki schematu podatkowego, ale także istotne jest wyjaśnienia rozumienia definicji legalnych w całym procesie stosowania przepisów o schematach podatkowych. Dodatkowo projektowany art. 86g §7 Ordynacji podatkowej zawiera zastrzeżenie, że nadanie NSP nie		podmioty będą otrzymywać potwierdzenie, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym.

			będzie stanowić potwierdzenia, że na przekazującym spoczywał obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym. W konsekwencji raportujący zostaną pozbawieni instrumentów ochronnych w podstawowym zakresie, tj. kiedy są lub nie są zobowiązani do przekazania informacji do Szefa KAS. Z tych też powodów sektor podtrzymuje uwagę dotyczącą wydawania interpretacji indywidulanych, zgłoszoną uprzednio W związku z powyższą argumentacją rekomenduje się wykreślenie projektowanego przepisu.		
12.	art. 1 pkt 2 projektu (art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych w Polsce**	Doprecyzowanie uwagi z konsultacji projektu z 26 marca 2025 r. – stanowisko pozostaje aktualne. Całkowite wyłączenie schematów podatkowych (MDR) z zakresu interpretacji indywidualnych ogranicza prawo podatnika do uzyskania ochrony prawnej przed podjęciem działania. W praktyce, może to prowadzić do ryzyka odpowiedzialności podatnika za brak raportowania, nawet przy wątpliwościach co do statusu danego uzgodnienia. Proponujemy wprowadzić możliwość uzyskania interpretacji indywidualnej w sprawie schematu podatkowego przed jego zgłoszeniem. Dzięki temu podatnik miałby pewność, co do obowiązku raportowania i uniknąłby sankcji w razie pomyłki.		**Uwaga nieuwzględniona.** Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego - nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych, istnienia/nieistnienia schematu jako aktu, który potencjalnie może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Do tego rozbieżności w ramach interpretacji mogą powodować zaburzenie wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi. W

					ramach projektu w ramach samej procedury nadawania NSP i odmowy jej nadania podmioty będą otrzymywać potwierdzenie, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym.
13.	art. 1 pkt 2 projektu (art. 14b § 2a pkt 4 Ordynacji podatkowej)	**Business Center Club**	Wyłączenie instytucji schematów podatkowych z możliwości uzyskania interpretacji indywidualnej przyczyni się do pogłębienia wątpliwości podatników oraz wzrostu niepewności co do prawidłowego stosowania przepisów w praktyce. Z uwagi na złożoność oraz zmienności regulacji, pozostawienie podatników bez możliwości uzyskania oficjalnej wykładni organów podatkowych jest rozwiązaniem niekorzystnym i niewspierającym stabilność otoczenia prawnego.		**Uwaga nieuwzględniona.** Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego - nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych, istnienia/nieistnienia schematu jako aktu, który potencjalnie może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Do tego rozbieżności w ramach interpretacji mogą powodować zaburzenie wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi. W ramach projektu w ramach samej procedury nadawania NSP i odmowy jej nadania podmioty będą otrzymywać potwierdzenie, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym.

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

14.	Art. 1 pkt 3 projektu (art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Zmiana ujęta już w projekcie z 26 marca 2025 r. – uwaga zgłaszana po raz pierwszy.** Zmiana polegająca na zastąpieniu w art. 17 § 1 wyrazów „ustawy podatkowe" wyrazami „przepisy prawa podatkowego" może istotnie rozszerzyć zakres stosowania tego przepisu. Zgodnie z definicją z art. 3 pkt 2 Ordynacji podatkowej „przepisy prawa podatkowego" obejmują nie tylko ustawy podatkowe, ale także regulacje podatkowe w innych ustawach oraz aktach wykonawczych (rozporządzeniach). W praktyce, może to zwiększyć kompetencje organów podatkowych w obszarach, które dotąd do nich nie należały, np. w zakresie przepisów podatkowych z ustawy o grach hazardowych, ustawy o finansach publicznych, ustawy o rachunkowości czy rozporządzeń Ministra Finansów. **Proponujemy w uzasadnieniu wyraźnie wskazać, czy zmiana ma charakter wyłącznie terminologiczny, czy faktycznie poszerza kompetencje organów.**	**Jeżeli zmiana ma pozostać w obecnym brzmieniu, proponujemy wprowadzić przepis przejściowy:** **„Do postępowań wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy dotychczasowe".** Takie doprecyzowanie zapobiegnie sporom interpretacyjnym i nie pozwoli na stosowanie nowych, szerszych kompetencji organów podatkowych wstecz – do spraw, które już są w toku.	**Uwaga nieuwzględniona.** Propozycja zmiany w art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej jest związana ze zmieniającą się rzeczywistością prawną, w ramach której właściwość miejscowa organów podatkowych jest określana nie tylko w ustawach podatkowych, ale także w drodze aktów wykonawczych. Kompetencje do wydania takich aktów wykonawczych wynikają z odrębnych przepisów. Zmiana nie rozszerza kompetencji organów podatkowych i ma charakter doprecyzowujący. Dlatego nie jest uzasadnione wprowadzenie proponowanego w uwadze przepisu przejściowego.
15.	Art. 1 pkt 4 projektu (art. 18c Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Doprecyzowanie uwagi z konsultacji projektu z 26 marca 2025 r. – stanowisko pozostaje aktualne.** Proponowana zmiana pozwala Szefowi KAS lub dyrektorowi IAS wyznaczyć inny organ podatkowy w celu „usprawnienia" lub „przyspieszenia" kontroli lub postępowania. Może		**Uwagi uwzględnione.** W art. 18c Ordynacji podatkowej w miejsce przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia

			to faktycznie poprawić efektywność administracji, jednak pojęcia „usprawnienie" i „przyspieszenie" są nieostre i pozostawiają szerokie pole do uznaniowości. W praktyce, może to prowadzić do przenoszenia spraw bez wyraźnych, obiektywnych powodów, co może budzić wątpliwości co do bezstronności organów. **Proponujemy w przepisie określić:** a)minimalne przesłanki uzasadniające wyznaczenie innego organu, np.: - przeciążenie danego urzędu liczbą spraw, - szczególna złożoność lub precedensowy charakter sprawy, - konieczność zastosowania specjalistycznej wiedzy; b) wprowadzić obowiązek doręczenia podatnikowi zawiadomienia o zmianie organu wraz z pisemnym uzasadnieniem tej decyzji. Takie rozwiązanie zwiększy przejrzystość postępowania, ograniczy ryzyko dowolnego przenoszenia spraw i zapewni podatnikowi realną możliwość oceny zasadności decyzji o zmianie organu.		wprowadzono przesłankę powiązania postępowań albo kontroli, w szczególności z uwagi na wspólne elementy stanu faktycznego, materiału dowodowego lub wpływ rozstrzygnięcia w jednym postępowaniu na pozostałe. Ponadto wprowadzono obligatoryjność uzasadnienia postanowienia o wyznaczeniu organu, w którym będą wskazywane przesłanki stosowania tej instytucji. W tym zakresie zmieniono uzasadnienie projektu.
16.	Art. 1 pkt 5 projektu (art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Doprecyzowanie uwagi z konsultacji projektu z 26 marca 2025 r. – stanowisko pozostaje aktualne.** Zmiana doprecyzowuje uprawnienia organu podatkowego przy weryfikacji prawidłowości		

			zwrotu podatku, podatku naliczonego i nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w ramach czynności sprawdzających. Kierunek jest co do zasady słuszny, bo może uprościć procedurę i przyspieszyć zwroty. Jednak bez dodatkowych zabezpieczeń istnieje ryzyko, że czynności sprawdzające będą stosowane nadmiernie lub w sprawach spornych, co może prowadzić do przewlekłości i wstrzymywania zwrotów. **Proponujemy:** 1) Ograniczyć stosowanie czynności sprawdzających do spraw niespornych lub prostych, 2) Wprowadzić obowiązek doręczenia podatnikowi pisemnego wyjaśnienia, które będzie zawierało: - czego dotyczą czynności sprawdzające, - na jakiej podstawie prawnej są prowadzone, - jakie mogą mieć skutki, w szczególności w zakresie wstrzymania zwrotu VAT lub ograniczenia odliczenia. Takie rozwiązanie zwiększy przejrzystość postępowania, umożliwi podatnikowi szybszą reakcję na wątpliwości organu i ograniczy ryzyko nadużywania czynności sprawdzających jako narzędzia do wydłużania czasu zwrotu.		

17.	Art. 1 pkt 6 projektu (art. 52 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Uwaga po raz pierwszy zgłaszana do wersji projektu z 4 sierpnia 2025 r.** Zmiana w art. 52 § 1 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej rozszerza katalog trybów zwrotu nadpłaty, w tym o sytuacje wynikające z ulg podatkowych oraz o zwroty przewyższające zapłacony podatek. Nowe brzmienie przepisu wprowadza istotne rozszerzenie katalogu przypadków zwrotu nadpłaty, co może rodzić pytania o sposób weryfikacji takich wniosków przez organy podatkowe. Brak jasnych procedur w tym zakresie może prowadzić do rozbieżności w praktyce i wydłużania postępowań. **Proponujemy:** 1) w uzasadnieniu projektu doprecyzować, w jakich dokładnie sytuacjach stosowany będzie przepis w nowym brzmieniu, 2) wskazać, jak organy podatkowe będą weryfikować zasadność zwrotu w przypadkach przewyższających zapłacony podatek, 3) wprowadzić przepis przejściowy: „Do wniosków o stwierdzenie nadpłaty złożonych przed dniem wejścia w życie ustawy stosuje się przepisy dotychczasowe”.		**Uwaga nieuwzględniona.** Ad 1 i 2) Zmiana ta ma charakter dostosowawczy do wprowadzanego w ustawie zniesienia wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji). Dotychczas przepis ten był stosowany w przypadku wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 § 4 OP, a teraz będzie stosowany w ten sam sposób bez konieczności składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Ad 3) Propozycja bezprzedmiotowa - regulacja przejściowa jest już w projekcie przewidziana.
18.	Art. 1 pkt 7 projektu (art. 59 § 1	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Doprecyzowanie uwagi z konsultacji projektu z 26 marca 2025 r. – stanowisko pozostaje aktualne.**		**Uwaga nieuwzględniona.** Zmiana ma charakter wyłącznie dostosowawczy. W

	pkt 8 Ordynacji podatkowej)		Zmiana rozszerza brzmienie przepisu na „umorzenie podatku lub zaległości". Nie jest jasne, czy intencją projektodawcy jest jedynie doprecyzowanie przepisu do obecnej praktyki i przepisów szczególnych (w tym art. 67a Ordynacji podatkowej), czy też realne rozszerzenie zakresu umorzenia na nowe przypadki. Brak tej jasności może prowadzić do rozbieżności w interpretacji i stosowaniu przepisu przez organy podatkowe. Może to również skutkować próbami stosowania przepisu w sytuacjach, w których dotychczas nie umarzano zobowiązań. **Proponujemy w uzasadnieniu projektu wprost wyjaśnić cel zmiany, jeśli zmiana ma charakter wyłącznie porządkujący, wskazać to wprost w przepisach przejściowych, aby uniknąć sporów interpretacyjnych.**		uzasadnieniu do wprowadzanego rozwiązania polegającego na możliwości umorzenia podatku (pkt 9 uzasadnienia) wyraźnie wskazano, konsekwencją wprowadzanego rozwiązania jest zmiana w art. 59 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej. Skoro do czasu wejścia w życie nowelizacji nie jest możliwe umorzenie podatku, to tym samym zobowiązanie podatkowe nie wygasnąć wskutek takiego umorzenia. Kwestia ta nie wymaga regulacji przejściowej.
19.	Art. 1 pkt 9 projektu (art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	W zakresie uwagi do art. 62b § 1 pkt 3, Projektodawca odpowiedział, że zmiana ma zapewnić spójność systemową z obowiązującym art. 71ca § 1 pkt 5 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z tym przepisem, należność pieniężna, odsetki z tytułu niezapłacenia jej w terminie, koszty upomnienia oraz koszty egzekucyjne mogą być zapłacone organowi egzekucyjnemu przez inny podmiot, jeżeli łączna wysokość tych należności nie przekracza 5000 zł. Posłużenie się taką precyzyjnie określoną kwotą zapewnia jasność i		**Uwaga nieuwzględniona w zakresie projektowanego art. 62b § 1 pkt 3.** **W pozostałym zakresie uwaga wykraczająca poza zakres projektu.** Aktualne pozostaje stanowisko przedstawione w toku konsultacji publicznych, zgodnie z którym proponowane w projekcie podwyższenie do

			przejrzystość regulacji, eliminując dowolność interpretacji. **Wydaje się, że rozwiązanie przyjęte w ustawie prawo o postępowaniu egzekucyjnym w administracji polegające na wskazaniu w ustawie konkretnej kwoty (5000 zł) bez przewidzianego mechanizmu dostosowywania jej do warunków rynkowych jest błędne i prowadzi do dezaktualizacji tej kwoty**. Przykładem niespójności takich rozwiązań jest przewidziana w ustawie prawo o postępowaniu egzekucyjnym w administracji kwota gotówki wolnej od zajęcia określona konkretną kwotą (760 zł). Jest to kwota, która na moment jej wprowadzania do ustawy (na początku lat 2000) stanowiła kwotę minimalnego wynagrodzenia za pracę. Abstrahując od analizy jaka kwota powinna być prawidłowa dla zapewnienia skuteczności egzekucji i jednocześnie poszanowania elementarnych praw socjalnych jednostki, **wskazać należy, że określenie danego progu ustawowo (kierując się daną logiką, np. tożsamość z wynagrodzeniem minimalnym za pracę), następnie zaś niewaloryzowanie tego progu przez szereg lat podważania zaufanie do racjonalności prawodawcy.**		5000 zł kwoty z art. 62b § 1 pkt 3 OP jest spójne systemowo z obowiązującym art. 71ca § 1 pkt 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Posłużenie się precyzyjnie określoną kwotą zapewnia jasność i przejrzystość regulacji, eliminując dowolność interpretacji.

20.	Art. 1 pkt 9 projektu (art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Powtórzenie uwagi z konsultacji projektu z 26 marca 2025 r. – stanowisko pozostaje aktualne.** Podwyższenie limitu z 1.000 zł do 5.000 zł, do którego zapłata podatku przez osobę trzecią jest skuteczna, jest uzasadnione i dostosowane do obecnych realiów gospodarczych. Ułatwi to podatnikom regulowanie zobowiązań w sytuacjach losowych lub przy wsparciu rodziny, a jednocześnie nie wpłynie negatywnie na interes fiskalny państwa. Zmiana zasługuje na poparcie.		**Uwaga aprobująca.**
21.	Art. 1 pkt 11 projektu (art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Doprecyzowanie uwagi z konsultacji projektu z 26 marca 2025 r. – stanowisko pozostaje aktualne.** Zmiana jest korzystna dla podatników, ponieważ pozwala złożyć wniosek o umorzenie podatku lub zaległości już przed terminem płatności. Dzięki temu, podatnik może uniknąć naliczania odsetek za zwłokę oraz innych negatywnych konsekwencji, takich jak wszczęcie postępowania egzekucyjnego. Proponowane rozwiązanie zwiększa ochronę podatnika w sytuacjach, gdy już przed terminem płatności wiadomo, że zobowiązanie będzie trudne do uregulowania. Zmiana jest celowa i zasługuje na poparcie.		**Uwaga aprobująca.**
22.	Art. 1 pkt 12 projektu (art. 68 § 4a	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Doprecyzowanie uwagi z konsultacji projektu z 26 marca 2025 r. – stanowisko pozostaje aktualne.** Zmiana przewiduje możliwość		**Uwaga nieuwzględniona.**

	Ordynacji podatkowej)		wydłużenia terminu ustalenia zobowiązania podatkowego. Proponujemy, aby taki dłuższy termin był stosowany wyłącznie w sytuacjach, gdy organ wykaże, że podatnik faktycznie utrudnia ustalenie podstawy opodatkowania lub podejmuje działania pozorne mające na celu ukrycie dochodu. W przeciwnym razie, istnieje ryzyko nadmiernego wydłużania postępowań także w sprawach, w których nie ma realnych przesłanek do stosowania takiego środka. Warto wprowadzić warunek, że termin można wydłużyć tylko wtedy, gdy organ wykaże konkretne działania podatnika utrudniające ustalenie zobowiązania.		Proponowane rozwiązanie jest niezgodne z zasadą proporcjonalności i zasadami logiki. Po pierwsze, z istoty opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wynika, że w danym przypadku podatnik musiał utrudniać ustalenie podstawy opodatkowania lub podejmował działania pozorne mające na celu ukrycie dochodu – w przeciwnym przypadku nie występowałyby te kategorie przychodu. Po drugie, uzależnienie długości terminu przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub

					pochodzących ze źródeł nieujawnionych od wcześniejszego ustalenia przez organ podatkowy jedynie w sposób nieuzasadniony wydłużałoby postępowanie, pozostawiając podatników w stanie niepewności co do ich sytuacji prawnej (gdyż dopiero od wyniku takiego postępowania zależałby właściwy termin przedawnienia prawa organu podatkowego do ustalenia danego zobowiązania podatkowego).
23.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 Ordynacji podatkowej)	**KRDP**	**Dot. w pkt 6 kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 7 i 8 w brzmieniu** Negatywna rekomendacja. KRDP wyraża zdecydowanie negatywne stanowisko wobec proponowanego dodania pkt 7 i 8 do art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie tych przepisów znacząco osłabia gwarancje podatników, przyznając organom podatkowym możliwość automatycznego zawieszenia biegu terminu przedawnienia w sytuacjach, które tego nie uzasadniają – takich jak wszczęcie postępowania w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (rozdz. 2		**Uwaga nieuwzględniona.** Ograniczenie okresu zawieszenia 5-letnim (zastaw i hipoteka)/ 2- letnim (GAAR) terminem w stopniu wystarczającym zapewnia poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom i nie ma konieczności wprowadzania dalszych ograniczeń.

			działu IIIA) czy samo dokonanie wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Przypominamy, że postępowanie klauzulowe jest postępowaniem podatkowym jak każde inne. Obowiązujące przepisy dają organom odpowiednie narzędzia do jego przeprowadzenia, a dodatkową ochronę zapewnia zawieszenie terminu przedawnienia na skutek wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Nie ma żadnego merytorycznego powodu, by to postępowanie korzystało z preferencji w zakresie przedawnienia (rozumianej jako zawieszenie biegu terminu przedawnienia) — tym bardziej że nadużywanie zawieszeń było jedną z głównych patologii systemu, do której sam projektodawca wprost się odnosi przy uchyleniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Dotychczasowa praktyka tych postepowań nie wskazuje aby Szef KAS prowadził postepowanie dowodowe w rozmiarze uzasadniającym zawieszenie biegu terminu przedawnienia. W przytłaczającej liczbie przypadków Szef KAS, wszczynając lub przejmując postępowanie, opiera się w całości opiera się na materiale dowodowym zebranym przez organ prowadzący wcześniej kontrolę lub postępowanie. W przypadku pkt 7 — dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego — nie		

			istnieje związek funkcjonalny między zabezpieczeniem wierzytelności a koniecznością ingerowania w bieg terminu przedawnienia. Sam fakt wpisu nie zmienia ani sytuacji dowodowej, ani proceduralnej – tymczasem skutki prawne (zawieszenie biegu terminu) będą daleko idące i potencjalnie wieloletnie. Projektowane zmiany w praktyce tworzą nowe podstawy do sztucznego wydłużania przedawnienia, co stoi w sprzeczności z założeniami przejrzystości i proporcjonalności w relacjach podatnik–organ. Dot. : **§ 7 pkt 2 otrzymuje brzmienie** 2) doręczenia organowi podatkowemu: a) odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności oraz akt sprawy, jeżeli akta sprawy są prowadzone w postaci papierowej, b) odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności, jeżeli akta sprawy są prowadzone w postaci elektronicznej;”, Negatywna rekomendacja w zakresie proponowanej zmiany. Przedmiotowa regulacja w obecnym brzmieniu jest jasna i nie wymaga uszczegółowienia w kwestii dotyczącej przesłania akt sprawy. Złożona		

			propozycja stanowi próbę wydłużenia terminu przedawnienia korzystając z czynności techniczno-organizacyjnych.		
24.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Uwaga wnoszona po raz pierwszy.** Zmiany w art. 70 Ordynacji podatkowej z 4 sierpnia 2025 r. różnią się od wersji z 26 marca 2025 r. i wprowadzają dwa nowe powody przerywania biegu przedawnienia (pkt 7 i 8). Może to w praktyce znacząco wydłużyć okres, w którym organ podatkowy może dochodzić należności. **Proponujemy:** 1) doprecyzować w ustawie, jak liczyć terminy w sytuacji, gdy jednocześnie występują przesłanki przerwania i zawieszenia biegu przedawnienia, 2) wyjaśnić w uzasadnieniu przyczyny usunięcia postępowania karno-skarbowego jako przesłanki przerywania, 3) rozważyć wprowadzenie maksymalnego limitu wydłużenia przedawnienia, gdy przesłanki z pkt. 7 i 8 powtarzają się wielokrotnie.		**Uwagi nieuwzględnione.** Ad 1) Jak wskazuje ugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych, nie można przerwać terminu przedawnienia, który nie biegnie wskutek jego zawieszenia. Również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10 wskazał: „Nie może nastąpić przerwanie biegu przedawnienia w okresie zawieszenia” – (pkt 2.2 uzasadnienia wyroku). 2) Uzasadnienie w zakresie uchylenia w przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia związanej z wszczęciem postępowania karnego skarbowego jest wyczerpujące i nie wymaga uzupełnienia. 3) W zakresie przesłanki z pkt 8 nie można wszczynać

					wielokrotnie postępowania przeciwko unikaniu opodatkowania w odniesieniu do tego samego zobowiązania, w zakresie przesłanki z pkt 7 – ograniczenie okresu zawieszenia 5-letnim terminem w stopniu wystarczającym zapewnia poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom i nie ma konieczności wprowadzania dalszych ograniczeń.
25.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 Ordynacji podatkowej)	**Konfederacja Lewiatan**	**Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania.** Uważamy, iż należy zrezygnować z przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania, gdyż rodzi zbyt wiele negatywnych konsekwencji dla podatnika. Termin przedawnienia byłby zawieszany w związku z prowadzeniem postępowania podatkowego, które może zostać w łatwy sposób zainicjowane (wystarczy wniosek organu podatkowego i		**Uwaga nieuwzględniona.** Pozostawienie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania związanej z wystąpieniem o opinię Rady PUO ma na celu przeciwdziałanie dalszej obstrukcji procesowej ukierunkowanej na doprowadzenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Umożliwi to ponowne zawieszenie biegu przedawnienia, w sytuacji gdy podatnik wystąpi z wnioskiem

			postanowienie Szefa KAS, które nie podlega zaskarżeniu). Proponowana zmiana nie rozwiązuje głównego problemu – instrumentalnego wykorzystywania instytucji zawieszenia. Ponadto przesłanka działałaby „selektywnie" – nie obejmowałaby przykładowo VAT, który pozostaje poza zakresem zastosowania ogólnej klauzuli. Nie do końca zrozumiała jest relacja między art. 70 § 6 pkt 6 Ordynacji podatkowej a projektowanym pkt 8. Zgodnie ze wspomnianym art. 70 § 6 pkt 6 Ordynacji podatkowej zawieszenie następuje z dniem „wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści". Artykuł 119h § 2 Ordynacji podatkowej. stanowi zaś, że „na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że wcześniej opinia została wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 119g § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady". Projektowany przepis (art. 70 § 6 pkt 8 Ordynacji podatkowej) przewiduje zaś zawieszenie z dniem		o opinię Rady PUO dopiero po upływie 2 lat trwania postępowania w sprawie unikania opodatkowania (okresu zawieszenia biegu przedawnienia w myśl projektowanego art. 70 § 7 pkt 8 O.p.). Wnioskowanie o opinię Rady w odwołaniu od decyzji – czyli na drugim etapie - (art. 119h § 2 O.p.) ma charakter dobrowolny - jest uprawnieniem podatnika.

			„wszczęcia postępowania, o którym mowa w rozdziale 2 działu IIIA, albo przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 2" – zatem wcześniej niż etap odwoławczy, w którym to występuje się o opinię Rady. Wprowadzenie przesłanki związanej z postępowaniem GAAR wymagałoby zatem uchylenia obecnego przepisu tj. art. 70 § 6 pkt 6 Ordynacji podatkowej – ze względu na jego zbędność.		
26.	art. 1 pkt 13 lit a tiret pierwsze, lit b tiret pierwsze, art. 1 pkt 14 projektu (art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 § 7 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej)	**Biznes Center Club**	Uchylenie zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na niezwykle donośną propozycję nowelizacji, polegającą na uchyleniu art. 70 § 6 pkt 1, art. 70 8 7 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej. Jak wynika z uzasadnienia Projektu kontrowersyjność tego przepisu, a właściwie jego stosowania przez organy podatkowe, była wskazywana nie tylko przez podatników, ale została także dostrzeżona przez Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu sygnalizacyjnym z 14 kwietnia 2025 r. w sprawie o sygn. akt I FSK 1078/24. Propozycja ta, w naszej ocenie, jest chyba najbardziej wyczekiwaną przez podatników		**Uwaga częściowo aprobująca, a częściowo nieuwzględniona.** Ad 2.2. Nie jest zasadna rezygnacja z propozycji regulowania wpływu hipoteki przymusowej (zastawu skarbowego) na bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Taka regulacja jest konieczna, aby w należyty sposób chronić uprawnienia wierzyciela podatkowego do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej. Zaznaczyć należy, że art. 77 zdanie pierwsze ustawy

			zmianą przepisów Ordynacji podatkowej i przyjmujemy ją z ogromnym zadowoleniem. 2.2. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony przez organ podatkowy (art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie in principio i b tiret trzecie in principio oraz pkt 43 Projektu, dodanie w art. 70 § 6 pkt 7, w art. 70 § 7 pkt 7, uchylenie § 8 oraz zmiana dostosowawcza w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej). Pozytywnie oceniamy modyfikację propozycji dotyczącej wpływu ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego na przedawnienie zobowiązań podatkowych i zmianę podejścia Ministerstwa Finansów w tym zakresie. Jak wskazaliśmy w naszym poprzednim stanowisku, brak jest, w naszej ocenie, podstaw do odmiennego traktowania hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego oraz innych sposobów zabezpieczeń zobowiązań podatkowych. Za krok w dobrym kierunku uważamy także propozycję wprowadzenia limitu czasowego trwania zawieszenia biegu terminu przedawnienia, co zapewni podatnikom jasny horyzont czasowy, w którym zobowiązanie ulegnie przedawnieniu. Jednak najwłaściwszym rozwiązaniem z		o księgach wieczystych i hipotece, zgodnie z którym przedawnienie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką nie narusza uprawnienia wierzyciela hipotecznego do uzyskania zaspokojenia z nieruchomości obciążonej, odnosi się do wierzycieli cywilnoprawnych, a nie publicznoprawnych.

			perspektywy przedsiębiorców i spójności systemu prawa byłaby całkowita rezygnacja z odrębnego uregulowania hipoteki przymusowej w kontekście zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Z perspektywy fiskalnej wystarczającym zabezpieczeniem sytuacji Skarbu Państwa jest zawieszenie biegu terminu przedawnienia na skutek zabezpieczenia niezależnie od jego formy (art. 70 § 6 pkt 4 i 5 Ordynacji podatkowej). Wprowadzenie odrębnej regulacji dotyczących zobowiązań zabezpieczonych tylko hipoteką nie ma naszym zdaniem uzasadnienia. 2.3. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania dotyczącego unikania opodatkowania (art. 1 pkt 13 lit a tiret drugie in fine i b tiret drugie in fine Projektu, dodanie w art. 70 § 6 pkt 8, w art. 70 § 7 pkt 8). Wprowadzenie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania dotyczącego szeroko rozumianego unikania opodatkowania prowadzonego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oceniamy, co do zasady pozytywnie, szczególnie biorąc pod uwagę fakt, że w Projekcie zaproponowano także maksymalny dwuletni okres takiego zawieszenia.		

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

27.	art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, projektu (art. 70 w § 6 pkt 8 i w § 7 pkt 8 Ordynacji podatkowej)	**Naczelna Rada Adwokacka**	Projekt zakłada wprowadzenie nowej podstawy zawieszenia biegu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania w sprawach objętych klauzulą przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a o.p.; dalej również jako: „**GAAR**") lub przejęcia postępowania przez Szefa KAS. Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie ograniczenia czasowego zawieszenia do 2 lat – rozwiązanie to zwiększa przewidywalność po stronie podatnika i ogranicza ryzyko nadmiernego przedłużania stanu niepewności prawnej. Jednakże już samo zestawienie projektowanego mechanizmu z uzasadnieniem projektu ustawy (do art. 23 i 24) prowadzi do wniosku, że nowa przesłanka może w praktyce pełnić funkcję substytutu uchylanej podstawy z art. 70 § 6 pkt 1 o.p., jeśli wszczynanie postępowań GAAR będzie wykorzystywane w sposób instrumentalny – wyłącznie w celu wydłużenia biegu terminu przedawnienia. Ustawodawca przewiduje bowiem korelację między uchyleniem przesłanki z k.k.s. a wprowadzeniem nowej przesłanki GAAR, zakładając możliwość stosowania art. 70 § 6 pkt 8 do zobowiązań, w których nie znajdzie już zastosowania art. 70 § 6 pkt 1 o.p. Powstaje zatem pytanie, czy nowa przesłanka nie zostanie		**Uwaga uwzględniona.** Poszerzono uzasadnienie przepisu.

			wykorzystana w praktyce w sposób analogiczny do dotychczasowego rozwiązania, pomimo odmiennego charakteru postępowań GAAR – które dotyczą unikania opodatkowania, a nie czynów karno-skarbowych. Taka konstrukcja, przy braku dodatkowych gwarancji proceduralnych, rodzi ryzyko przeniesienia problemu nadużyć z obecnego modelu na nowy. Ryzyko nadużyć jest szczególnie wyraźne biorąc pod uwagę szeroki i nieostry charakter przesłanek zastosowania klauzuli z art. 119a o.p. W praktyce może to sprzyjać arbitralnemu wszczynaniu postępowań o wątpliwych podstawach merytorycznych, wyłącznie w celu „zabezpieczenia" biegu przedawnienia, bez realnego zamiaru doprowadzenia do wydania decyzji opartej na art. 119a o.p. W konsekwencji brak wystarczających gwarancji proceduralnych przy nowej konstrukcji może prowadzić do daleko idących naruszeń, jeśli będzie stosowana bez realnej potrzeby lub w oparciu o szeroką uznaniowość organów. **Postulat:** ustawodawca powinien rozważyć wprowadzenie do art. 70 § 6 pkt 8 wymogu uprawdopodobnienia przesłanek zastosowania art. 119a o.p. już na etapie wszczęcia postępowania, tak aby ograniczyć możliwość instrumentalnego		

			wykorzystywania tej instytucji wyłącznie w celu zawieszenia biegu przedawnienia. Takie rozwiązanie stanowiłoby istotny element ochrony gwarancyjnej podatnika, zapewniając zgodność projektowanej regulacji z konstytucyjnymi standardami pewności i proporcjonalności prawa.		
28.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 §6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa SKOK**	Będąca przedmiotem konsultacji nowa wersja projektu ustawy przewiduje likwidację przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, poprzez uchylenie regulacji stanowiących, że: - Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania (art. 70 § 6 pkt 1); - Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu prawomocnego zakończenia	Mając na uwadze powyższe przedkładam następującą propozycję poprawki: Art. 23 otrzymuje brzmienie: „Art. 23. Przepisy art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c ustawy zmienianej w art. 1, stosuje się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w związku z którymi wszczęte zostało postępowanie w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony.".	**Uwaga częściowo aprobująca, a częściowo nieuwzględniona.** Proponowany przepis przejściowy ma zapewnić organom podatkowym odpowiedni czas na zakończenie prowadzonych obecnie postępowań.

			postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe (art. 70 § 7 pkt 1); - Organ podatkowy właściwy w sprawie zobowiązania podatkowego, z którego niewykonaniem wiąże się podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego, zawiadomi° podatnika o nierozpoczęciu lub zawieszeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 70 § 6 pkt 1, najpóźniej z upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 i la, oraz o rozpoczęciu lub dalszym biegu terminu przedawnienia po upływie okresu zawieszenia (art. 70c). Jak wskazano w uzasadnieniu projektu Naczelny Sąd Administracyjny, postanowieniem sygnalizacyjnym z dnia 14 kwietnia 2025 r. sygn. akt I FSK 1078/24, poinformował Ministra Finansów o istotnych naruszeniach w stosowaniu art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, polegających na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnoskarbowych, których jedynym motywem ze względu na zawieszenie biegu terminu przedawnienia w nim przewidzianego, jest niedopuszczenie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, wskazując, że taka praktyka stosowania tego przepisu pozostaje w sprzeczności		

			z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji RP. W projektowanym art. 23 wskazano jednak, że Do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym. Powyższe oznacza, że przepisy, dotyczące instrumentalnego wszczynania postępowania karnoskarbowego, będą mogły być stosowane jeszcze przez kilka lat, np. w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych - aż do przedawnienia się zobowiązania za rok 2025 r. Kasa Krajowa nie dostrzega przesłanek do tak długiego stosowania uchylanych przepisów.		
29.	art. 1 pkt 13 lit a projektu (art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej)	**Izba Zarządzających Funduszami i Aktywami**	1) Dodanie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia – wszczęcie lub przejęcie postępowania GAAR – art. 1 pkt 13 lit. a) Projektu Projekt nowelizacji Ordynacji podatkowej wprowadza nową przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, związaną z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (GAAR). Zgodnie z art. 1 pkt 13 lit. a) Projektu w art. 70 § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej „Ordynacja podatkowa") w pkt 6		**Uwaga uwzględniona.** Poszerzono uzasadnienie przepisu.

			kropkę zastępuje się średnikiem i dodaje się pkt 7 i 8 w brzmieniu: „7) dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony; 8) wszczęcia postępowania, o którym mowa w rozdziale 2 działu IIIA, albo przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 2.”, Zgodnie z proponowanym brzmieniem nowego art. 70 § 6 pkt 8 Ordynacji podatkowej, już samo wszczęcie postępowania w sprawie GAAR – a także przejęcie takiego postępowania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej („Szef KAS”) – spowoduje, że bieg terminu przedawnienia nie rozpocznie się, a jeśli już się rozpoczął, zostanie zawieszony aż do dnia wydania decyzji. Jednocześnie przewidziano, że decyzja w sprawie musi zostać wydana w terminie 2 lat od wszczęcia lub przejęcia postępowania. W praktyce oznacza to, że w sytuacjach podejrzenia unikania opodatkowania, okres przedawnienia może zostać wydłużony nawet do 7 lat, zamiast standardowych 5 lat. Choć intencją projektodawcy jest zapewne skuteczniejsze przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, proponowana regulacja może stać się w praktyce nowym instrumentem do		

			wydłużania postępowań podatkowych. Dotychczas organy podatkowe nagminnie wykorzystywały wszczęcie postępowania karno-skarbowego tuż przed upływem terminu przedawnienia – często w sposób instrumentalny, wyłącznie w celu zawieszenia jego biegu i uzyskania dodatkowego czasu. W opinii IZFiA istnieje realne ryzyko, że analogiczny schemat zostanie zastosowany przy wykorzystaniu klauzuli GAAR – poprzez wszczynanie lub przejmowanie postępowań przez Szefa KAS jedynie w celu zawieszenia biegu przedawnienia na kolejne dwa lata. Takie rozwiązanie budzi poważne wątpliwości z punktu widzenia pewności prawa i ochrony podatników. W konsekwencji proponowana zmiana może nie przynieść oczekiwanych efektów w zakresie zwalczania unikania opodatkowania, a zamiast tego stać się kolejnym narzędziem wydłużania postępowań – analogicznym do wygaszanej instytucji zawieszenia przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania karno-skarbowego. Innymi słowy, zamiast wyeliminować nadużycia, projektowane przepisy mogą jedynie przenieść je na nowy grunt – postępowań GAAR. Ze względu na powyższe IZFiA rekomenduje usunięcie nowego art. 70 § 6 pkt 8 Ordynacji podatkowej z treści art. 1 ust. 13 lit. a) Projektu.		

			Takie rozwiązanie zagwarantuje, by nie dochodziło do nadużyć w zakresie zawieszenia biegu przedawnienia po wprowadzeniu zmian w treści Ordynacji podatkowej.		
30.	Art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f Ordynacji podatkowej)	**KRDP**	KRDP podtrzymuje negatywne stanowisko wobec proponowanego dodania nowego art. 70f. Regulacja ta pozwoli na wydłużenie terminu przedawnienia przewidzianego w art. 70 § 1 o.p. o 12 miesięcy w sytuacji, gdy ze złożona przez podatnika korektą deklaracji wiążą się ściśle określone skutki. Należy wskazać, że w chwili obecnej Krajowa Administracja Skarbowa dysponuje narzędziami do analizy i zakwestionowania korekty (nawet tej złożonej w ostatniej chwili). Zaproponowane brzmienie przepisu nie tylko pozwala zbadać i ewentualnie zakwestionować nadpłatę (a to możliwe jest już obecnie), ale także umożliwia organowi określenie dodatkowej zaległości podatkowej — już po standardowym terminie przedawnienia. I tutaj nie można się zgodzić.		**Uwaga nieuwzględniona.** Instytucja wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związana jest bezpośrednio z działaniem podatnika tj. złożeniem przez niego korekty w ściśle określonych przypadkach i ma na celu jedynie zapewnienie organom możliwości zweryfikowania złożonej korekty. Ratio legis proponowanej regulacji art. 70f Ordynacji podatkowej zostało także wyczerpująco wyjaśnione w uzasadnieniu.
31.	Art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Uwaga wnoszona po raz pierwszy.** Art. 70f w projekcie z 4 sierpnia 2025 r. wprowadza zasadę, że jeśli podatnik skoryguje deklarację w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia (art. 70 § 1), a korekta: 1) zmniejsza wysokość podatku,		**Uwaga nieuwzględniona.** Ratio legis proponowanej regulacji art. 70f Ordynacji podatkowej zostało także wyczerpująco wyjaśnione w uzasadnieniu.

			2) wykazuje lub zwiększa wysokość zwrotu podatku albo nadwyżki VAT do odliczenia w kolejnych okresach, 3) wykazuje lub zwiększa wysokość straty, to termin przedawnienia wydłuża się o kolejne 12 miesięcy. Przepis stosuje się także do kolejnych korekt po tym wydłużeniu. Rozwiązanie to zmniejsza pewność prawa i może zniechęcać podatników do korygowania deklaracji w ostatnim roku przed przedawnieniem. W efekcie, część podatników może zrezygnować z korekty, aby uniknąć dodatkowego roku, w którym urząd może ich skontrolować i określić podatek. **Warto wprowadzić zasadę, że art. 70f stosuje się wyłącznie wtedy, gdy korekta zmienia podatek, np. o co najmniej 10% lub powyżej określonej kwoty, albo gdy organ ma wyraźne dowody, że korekta może służyć nadużyciu prawa.**		Dowody są zbierane w trakcie postępowania podatkowego. Tym samym bez jego przeprowadzenia organ nie będzie w posiadaniu dowodów na nadużycie prawa. Brak jest uzasadnienia do zawężania stosowania przepisu do konkretnych kwot.
32.	art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f Ordynacji podatkowej)	**Konfederacja Lewiatan**	**Wydłużenie terminu przedawnienia w przypadku skorygowania deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia (art. 70f Ordynacji podatkowej).** Uważamy za zbędne wprowadzenie nowej przesłanki wydłużającej o 12 miesięcy podstawowy okres przedawnienia w przypadku złożenia przez podatnika w ostatnim roku przedawnienia korekty deklaracji. Byłoby to		**Uwaga nieuwzględniona.** Instytucja wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związana jest bezpośrednio z działaniem podatnika tj. złożeniem przez niego korekty w ściśle określonych przypadkach i ma na celu jedynie zapewnienie organom możliwości zweryfikowania złożonej

			wyraźne pogorszenie warunków prowadzenia działalności w Polsce, jako że efektem tej zmiany byłoby wydłużenie o 20% okresu niepewności rozliczeń, możliwości kontroli, przechowywania dokumentów itp. Należy podkreślić, że już zgodnie z obecnie obowiązującymi w Polsce przepisami organy podatkowe posiadają odpowiednie instrumenty, żeby dokonać zbadania poprawności tego rodzaju korekty przeprowadzanej w ostatnim roku przed upływem przedawnienia. Przepisy te zapewniają odpowiednie gwarancje zarówno organom podatkowym, jak również podatnikom. W efekcie nie jest uzasadnione wprowadzanie w tym zakresie dodatkowej przesłanki wydłużającej termin przedawniania. W związku z obowiązującym od 2016 r. przepisem art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej nie ma żadnych wątpliwości co do tego, że organ podatkowy ma możliwość zbadania korekty deklaracji podatkowej (złożonej w krótkim czasie przed upływem terminu przedawnienia) w zakresie, w jakim korekta ta prowadzi do powstania nadpłaty. Zgodnie z tym przepisem decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu.		korekty. Ponadto będzie dotyczyć tylko szczególnych przypadków korygowania deklaracji, gdzie jest największe ryzyko nadużyć ze strony podatników. Art. 79 § 3 przyznaje prawo do wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty, ale nie daje prawa do weryfikacji zobowiązania podatkowego. Ratio legis proponowanej regulacji art. 70f Ordynacji podatkowej zostało także wyczerpująco wyjaśnione w uzasadnieniu.

			Organ podatkowy w takim przypadku nie ma zatem „związanych rąk” i może prowadzić postępowanie dotyczące poprawności korekty deklaracji i nadpłaty również po upływie terminu przedawnienia zobowiązania. W przypadku, gdy nie było podstaw do złożenia korekty deklaracji podatkowej – organy podatkowe mają możliwość wydania decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Gdy taka decyzja zostanie ostatecznie potwierdzona, to tego rodzaju korekta deklaracji nie będzie rodzić żadnych skutków prawnych. W naszej ocenie – ten przepis (w obecnie obowiązującym kształcie) stanowi wystarczającą podstawę do skontrolowania prawidłowości korekty deklaracji złożonej przed upływem terminu przedawnienia. Jest to przepis, który wprowadza odpowiednią równowagę pomiędzy uprawnieniami podatników oraz organów podatkowych. Wprowadzenie projektowanej zmiany prowadzi zaś do nieuzasadnionego zachwiania tej równowagi – na korzyść organu podatkowego. Zmiana przepisu będzie prowadzić de facto do tego, że organ podatkowy w przypadku takiej korekty będzie miał możliwość nie tylko dokonania oceny zasadności wniosku o nadpłatę (co już jest możliwe na podstawie powołanego art. 79 Ordynacji podatkowej), ale również będzie		

			mógł całościowo zbadać prawidłowość zobowiązania podatkowego, którego dotyczy korekta (również w tym zakresie, którego nie dotyczy wniosek nadpłatowy). Innymi słowy – projektowana zmiana prowadzi do tego, że organ podatkowy „zyskuje" dodatkowy rok na zbadanie całości rozliczenia podatnika (a więc nie tylko w odniesieniu do dokonanej korekty, ale również całych pozostałych rozliczeń w ramach zobowiązania podatkowego) tylko z tego względu, że korekta deklaracji została dokonana w ostatnim roku przed przedawnieniem. Pomimo tego, że organ miał przecież 5 lat na skontrolowanie tych rozliczeń. Takie rozwiązanie wydaje się nieuzasadnione. Dokonanie korekty deklaracji podatkowej w ostatnim roku przed przedawnieniem nie jest działaniem, które powinno prowadzić do tak daleko idącego skutku, jakim jest wydłużenie terminu przedawnienia całego zobowiązania podatkowego, którego dotyczy korekta. W szczególności w kontekście tego, że organ podatkowy – na podstawie obowiązującego art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej – ma możliwość badania poprawności tego rodzaju korekty deklaracji również po upływie terminu przedawnienia.		

			Zmiana ta nie ma racjonalnego uzasadnienia i należałoby z niej całkowicie zrezygnować w takim kształcie.		
33.	art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej)	**Polska Izba Ubezpieczeń**	W naszej opinii niekorzystnym rozwiązaniem jest wprowadzanie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawnienia (art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej) – na etapie opiniowania I wersji Projektu ustawy, wskazywaliśmy już, że obecne brzmienie przepisów daje organom podatkowym narzędzia umożliwiające analizę i zakwestionowanie korekty deklaracji podatkowej złożonej przez podatnika w ostatnim dniu terminu przedawnienia. Zaproponowana przez Ministerstwo Finansów zmiana pozwoli organowi podatkowemu rozpocząć kontrolę podatkową, w której nie tylko zakwestionuje wysokość nadpłaty, ale również będzie mógł dodatkowo określić zaległość podatkową w innym zakresie - już po standardowym okresie przedawnienia.		**Uwaga nieuwzględniona.** Instytucja wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związana jest bezpośrednio z działaniem podatnika tj. złożeniem przez niego korekty w ściśle określonych przypadkach i ma na celu jedynie zapewnienie organom możliwości zweryfikowania złożonej korekty. Ponadto będzie dotyczyć tylko szczególnych przypadków korygowania deklaracji, gdzie jest największe ryzyko nadużyć ze strony podatników.
34.	art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej)	**Konfederacja Lewiatan**	**Wydłużenie terminu przedawnienia w przypadku skorygowania deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia (art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej) w odniesieniu do zobowiązań podatkowych podatników podatku**		**Uwaga nieuwzględniona.** Intencją projektu jest objęcie przepisem jedynie zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, co znalazło

			dochodowego od osób prawnych podlegających opodatkowaniu podatkiem wyrównawczym (art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej). Zgodnie z projektowanym art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej wprowadzanym na podstawie art. 1 pkt 16 Projektu, w przypadku skorygowania przez podatnika deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, z którym wiąże się: zmniejszenie wysokości podatku, wykazanie lub zwiększenie wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, wykazanie lub zwiększenie wysokości straty, termin przedawnienia ulega wydłużeniu o 12 miesięcy. Zwracamy uwagę, że projektowany art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej zawiera odesłanie do terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. podstawowego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych wynoszącego 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, i jednocześnie w żaden sposób nie odnosi się do terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej,		odzwierciedlenie w treści przepisu jak i uzasadnieniu ustawy.

			tj. terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu, który wynosi 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku wynikającego z tego opodatkowania wyrównawczego. Jednocześnie terminy przedawnienia, o których mowa w art. 70 § 1 i 70 § 1b Ordynacji podatkowej zostały określone niezależnie, bez wzajemnego odesłania, które występowałoby, gdyby art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej określał termin przedawnienia poprzez odwołanie się do terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej. Analiza projektowanego art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu wskazuje zatem, że wydłużenie terminu przedawnienia o 12 miesięcy w wyniku skorygowania deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia dotyczy tylko i wyłącznie podstawowego terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, i jednocześnie nie ma zastosowania do szczególnego terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej. Tym samym, w naszej ocenie, aktualne brzmienie art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej oznacza, że wydłużenie terminu przedawnienia na skutek skorygowania deklaracji		

			nie ma zastosowanie do zobowiązań podatkowych podatnika podatku dochodowego od osób prawnych podlegającego opodatkowaniu wyrównawczemu. Nie ma jednak pewności czy jest to celowy zabieg legislacyjny ustawodawcy. Z uwagi na powyższe wątpliwości poddajemy pod rozwagę doprecyzowanie poprzez wskazanie wprost, że art. 70f § 1 Ordynacji podatkowej nie ma zastosowania do terminu przedawnienia określonego w art. 70 § 1b Ordynacji podatkowej.		
35.	art. 1 pkt 17 projektu (art. 75 § 2a Ordynacji podatkowej)	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP)**	Projekt zakłada uchylenie art. 75 §2a w brzmieniu: *„Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje:* *1) spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy;* *2) przedstawicielowi grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika."* **Proponuje się pozostawienie ww. przepisu w treści ustawy.** Propozycja usunięcia tej jednostki redakcyjnej (z Działu III rozdziału 9) nie przyczynia się do zmniejszenia obowiązków nakładanych na	Pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu.	**Uwaga uwzględniona** w treści projektowanych art. 75 § 2a i art. 81 § 1b Ordynacji podatkowej.

			podmioty gospodarcze (czego celem ma być nowelizacja). Usunięcie tych przepisów może natomiast w przyszłości powodować spory co do istnienia uprawnienia (dla podmiotów wymienionych w tej regulacji) do składania wniosków o nadpłaty. Projekt ustawy przewiduje wprawdzie dodanie art. 133 § 2d Ordynacji podatkowej (Dział IV rozdział 3), jednakże przemieszczenie tych regulacji do części Ordynacji podatkowej definiującej strony w postępowaniu podatkowym nie jest wystarczającą podstawą dla ustalenia legitymacji (dla danego podmiotu) do złożenia wniosku o nadpłatę w okolicznościach wskazanych w tym przepisie.		
36.	Art. 1 pkt 17 projektu (art. 75 § 2a Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	Projekt zakłada uchylenie art. 75 § 2a w brzmieniu: „Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje: 1) spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy; 2) przedstawicielowi grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika.”		**Uwaga uwzględniona** w treści projektowanych art. 75 § 2a i art. 81 § 1b Ordynacji podatkowej.

			Proponujemy pozostawienie ww. przepisu w treści ustawy. Propozycja usunięcia tej jednostki redakcyjnej (z Działu III rozdziału 9) nie przyczynia się do zmniejszenia obowiązków nakładanych na podmioty gospodarcze (czego celem ma być nowelizacja). Usunięcie tych przepisów może natomiast w przyszłości powodować spory co do istnienia uprawnienia (dla podmiotów wymienionych w tej regulacji) do składania wniosków o nadpłaty. Projekt ustawy przewiduje wprawdzie dodanie art. 133 § 2d Ordynacji podatkowej (Dział IV rozdział 3), jednakże przemieszczenie tych regulacji do części Ordynacji podatkowej definiującej strony w postępowaniu podatkowym nie jest wystarczającą podstawą dla ustalenia legitymacji (dla danego podmiotu) do złożenia wniosku o nadpłatę w okolicznościach wskazanych w tym przepisie.		
37.	Art. 1 pkt 18 projektu (art. 76b § 1a pkt 1 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Uwaga wnoszona po raz pierwszy.** Aby zapewnić przejrzystość zasad i równe traktowanie podatników, początek 30-dniowego terminu zwrotu podatku powinien być powiązany z momentem, w którym podatnik faktycznie zapoznaje się z treścią rozstrzygnięcia, czyli z dniem doręczenia decyzji. Data doręczenia jest łatwa do potwierdzenia (np. na podstawie potwierdzenia odbioru – tzw. zwrotki – lub		**Uwaga nieuwzględniona.** 1. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano: „W praktyce organów podatkowych przyjęło się, że w takiej sytuacji zaliczenie zwrotu jest dokonywane z datą wydania decyzji jako aktu

			Urzędowego Poświadczenia Odbioru w systemie e-Doręczeń). Rozwiązanie to zmniejszy ryzyko sporów o prawidłowe liczenie terminu i o należne odsetki. Zasada ta powinna działać jednakowo przy doręczeniach elektronicznych i papierowych. **Proponujemy wprowadzić zasadę, że zwrot podatku następuje w terminie 30 dni od dnia doręczenia podatnikowi decyzji określającej wysokość zwrotu.**		administracyjnego, w którym określono zwrot podatku.”. 2. Proponowana zmiana byłaby na niekorzyść podatników.
38.	Art. 1 pkt 18 projektu (art. 76b § 1c pkt 3 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	**Uwaga wnoszona po raz pierwszy.** W art. 76b § 1c pkt 3 Ordynacji podatkowej przewidziano, że odsetki od zwrotu nie przysługują, jeśli opóźnienie w wydaniu decyzji spowodował podatnik. Pojęcie „przyczynienia się podatnika” jest jednak nieprecyzyjne i może być interpretowane zbyt szeroko, co stwarza ryzyko nadużyć. **Proponujemy doprecyzować przepis** poprzez wprowadzenie zamkniętego katalogu sytuacji, w których uznaje się, że podatnik przyczynił się do opóźnienia. Mogłyby to być m.in.: 1) brak przekazania wymaganych dokumentów w wyznaczonym terminie, 2) odmowa udzielenia żądanych wyjaśnień, 3) podanie nieprawdziwych informacji mających wpływ na rozstrzygnięcie.		**Uwaga nieuwzględniona.** Pojęcie „przyczynienia się podatnika” już od lat występuje w Ordynacji podatkowej – art. 78.

			Takie rozwiązanie zwiększyłoby pewność prawa i ograniczyło uznaniowość organów.		
39.	art. 1 pkt 21 projekt (art. 80 Ordynacji podatkowej)	**KRDP**	Negatywna rekomendacja w zakresie przewidzianej zmiany. Wydaje się, że przedmiotowy przepis może być swoista „pułapką dla podatników", którzy widząc fakultatywność złożenia uzasadnienia, nie będą z niej korzystali. Konsekwencją tego może być nie tylko postawienie podatnika w gorszej sytuacji procesowej, ale również organ podatkowy będzie miał więcej pracy do wykonania niż dotychczas, jak również potencjalnie utrudni to typowanie podmiotów do kontroli podatkowej.		**Uwaga nieuwzględniona.** Przepis jedynie wskazuje wprost na istniejącą obecnie możliwość przedstawienia przez podmiot uprawniony do skorygowania deklaracji uzasadnienia przyczyn korekty.
40.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a Ordynacji podatkowej)	**Naczelna Rada Adwokacka**	Zniesienie obowiązku raportowania schematów podatkowych krajowych może budzić uzasadnione wątpliwości, czy na gruncie obecnie obowiązujących przepisów, podatnicy prawidłowo nie dokonywali raportowania schematów podatkowych krajowych niewykazujących cech abuzywnych. Projektowany kształt przepisów o raportowaniu schematów podatkowych może nakładać relatywnie większe obowiązki raportowania MDR na krajowe grupy spółek, np.: dokonujące płatności dywidendowych i stosujących ww. zwolnienie (art. 22 ust. 4 CIT), ponieważ zgodnie z projektem spełnienie innej szczególnej cechy rozpoznawczej		**Uwaga nieuwzględniona.** Likwidacja krajowych schematów podatkowych porządkuje cały system raportowania schematów podatkowych, sprowadzając ten obowiązek jedynie do schematów podatkowych transgranicznych i cech występujących w DAC6 przeniesionych do Ordynacji podatkowej. Projekt zakłada również uchylenie innych szczególnych cech

			skutkuje obowiązkiem zaraportowania schematu podatkowego jedynie w przypadku schematu krajowego.		rozpoznawczych niewystępujących w dyrektywie.
41.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a Ordynacji podatkowej)	**Naczelna Rada Adwokacka**	Zobowiązanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia określającego schematy podatkowe niewykazujące cech abuzywnych - zwolnione z obowiązku raportowego (tzw. biała lista schematów podatkowych).		**Uwaga nieuwzględniona.** W związku z likwidacją obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych wydawanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych rozporządzenia określającego schematy podatkowe niepodlegające raportowaniu jest niemożliwe. DAC6/8 nie umożliwia ad hoc wyłączenie danej transakcji/podmiotów spod raportowania MDR.
42.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a Ordynacji podatkowej)	**Naczelna Rada Adwokacka**	Usunięcie z polskiego porządku prawnego mechanizmu raportowania schematów podatkowych krajowych lub uchylenie przepisu art. 86a § 1 pkt 1 OP (art. 86a § 2 pkt 15 Projektu) wprowadzającego do Ordynacji podatkowej pojęcie innej szczególnej cechy rozpoznawczej.		**Uwaga niezasadna -** projekt z 04.08.2025 r. przekazany do konsultacji nr 2 zakłada likwidację obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych oraz usunięcie innych szczególnych cech rozpoznawczych.
43.	art. 1 pkt 26 projektu	**KRDP**	**Uwaga ogólna – postulat wydania objaśnień podatkowych przed wejściem w życie zmian w**		**Uwaga nieuwzględniona.** Wydanie objaśnień przed wejściem w życie przepisów

	(art. 86a Ordynacji podatkowej)		**przepisach regulujących tematykę raportowania schematów podatkowych** W związku z projektowanymi daleko idącymi zmianami w zakresie raportowania schematów podatkowych, KRDP uważa za wysoce wskazane wydanie przez Ministra Finansów objaśnień podatkowych, które stanowiłyby źródło wykładni znowelizowanych przepisów oraz zapewniały promotorom i korzystającym gwarancję ochrony w odniesieniu do niejasnych kwestii związanych z ich stosowaniem.		jest sprzeczne logicznie. Obecnie obowiązujące przepisy przestaną obowiązywać, a projektowane mogą przyjąć inne brzmienie, np.: po debatach w komisjach i w sejmie/senacie.
44.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a Ordynacji podatkowej)	**KRN**	Brak realizacji kluczowych postulatów KRN Pomimo wskazanych pozytywnych modyfikacji, zasadnicze uwagi zgłaszane przez KRN w stanowisku z 11 kwietnia 2025 r., pozostają bez odpowiedzi. W. szczególności: nie uwzględniono postulatu wyłączenia notariuszy z definicji promotora "oraz uczestnika schematu podatkowego,		**Uwaga nieuwzględniona.** Przepisy MDR są implementacją DAC6 do polskiego systemu prawnego. W ramach dyrektywy notariusze nie są wyłączeni w definicji promotorów. Polska tym samym aby nie zaburzyć systemu raportowania nie może wyłączyć tej grupy zawodowej w ramach MDR. Jeśli notariusz spełni kryteria związane z obowiązkiem raportowania MDR zobligowany będzie do wypełnienia obowiązków przewidzianych w dziale III, rozdziale 11a OP. Co więcej,

					TSUE w wyroku z dnia 29 lipca 2024 r. TSUE w sprawie C-623/22. potwierdził, opinię rzecznika generalnego, że notariusz może być uznany za promotora na gruncie DAC6 i nie może być zwolniony z raportowania schematu podatkowego z uwagi na jego prawnie chronioną tajemnicę zawodową: Otóż, jak zauważył w istocie rzecznik generalny w pkt 202–204 opinii, wykładnia art. 8ab zmienionej dyrektywy 2011/16 w ten sposób, że pozwala on państwom członkowskim na przyznanie zwolnienia z obowiązku dokonania takiego zgłoszenia wszystkim pośrednikom, takim jak w szczególności doradcy podatkowi, notariusze, audytorzy, księgowi lub bankowcy, pod warunkiem że podlegają oni tajemnicy zawodowej na mocy mającego zastosowanie prawa krajowego, potencjalnie prowadziłaby do

					podważenia samej skuteczności ustanowionego w ten sposób przez prawodawcę Unii mechanizmu zgłaszania.
45.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a §1 Ordynacji podatkowej)	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP)**	Projekt zakłada dodanie art. 86a §1 o treści: *„Niniejszy rozdział ma zastosowanie do uzgodnień dotyczących wszystkich podatków w rozumieniu art. 3 pkt 3 lit a i b oraz art. 6, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego.”* **Proponuje się modyfikację treści w/w przepisu.** W Ordynacji podatkowej mamy do czynienia z dwiema definicjami podatku. Pierwsza występuje w art. 6, druga zaś w art. 3 pkt 3. Mają one różny charakter i pełnią odmienne funkcje. Pierwsza określa cechy podatku, których istnienie oznaczać będzie, że do danego świadczenia będziemy stosować przepisy Ordynacji podatkowej. Druga definicja ma charakter formalny i porządkowy. Zawiera ona rodzaje należności, które na gruncie Ordynacji podatkowej są traktowane tożsamo (lit. a – zaliczki na podatki, lit. b – raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach). Z uwagi na powyższe należałoby w przedmiotowym przepisie wskazać, że chodzi o definicję podatku w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej. Pozostawienie przepisu w	Niniejszy rozdział ma zastosowanie do uzgodnień dotyczących podatków w rozumieniu art. 6 ustawy, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego.	**Uwaga nieuwzględniona** - nie można wyłączyć z zakresu podatków objętych MDR - np. zaliczek na podatki. W szczególności, że w ramach ogólnych cech rozpoznawczych należy przeprowadzić analizę, czy występuje korzyść podatkowa. Jedną z korzyści zgodnie przepisami dot. MDR jest korzyść określona w art 3 pkt 18 lit d - tj. niepobranie podatku przez płatnika. Tym samym nie można się zgodzić na ograniczenie zakresu podatków do definicji określonej w art. 6 OP. Zawężenie zakresu "podatków" w określeniu do których należy stosować przepisy MDR powodowałoby, że samo niepobranie podatku przez płatnika byłoby korzyścią podatkową, a niepobranie przez

			proponowanym w projekcie brzmieniu będzie oznaczać, że instytucja raportowania MDR będzie miała zastosowanie także do wynikających z przepisów prawa podatkowego zaliczek na podatki występujących przede wszystkim na gruncie ustaw o podatkach dochodowych czy też określonych form realizacji podatku (rat podatków). Konsekwentnie, działanie podatnika powodujące odsunięcie w czasie nie tylko samego podatku, ale także zaliczki na podatek (w ramach danego roku) wiązałoby się z obowiązkiem raportowania MDR.		płatnika zaliczki na podatek już nie - co powodowałoby istotny wyłom systemie MDR - który nie ma racjonalnego uzasadnienia.
46.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	Projekt zakłada dodanie art. 86a §1 o treści: „Niniejszy rozdział ma zastosowanie do uzgodnień dotyczących wszystkich podatków w rozumieniu art. 3 pkt 3 lit. a i b oraz art. 6, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego.” W Ordynacji podatkowej mamy do czynienia z dwiema definicjami podatku. Pierwsza występuje w art. 6, druga zaś w art. 3 pkt 3. Mają one różny charakter i pełnią odmienne funkcje. Pierwsza określa cechy podatku, których istnienie oznaczać będzie, że do danego świadczenia będziemy stosować przepisy Ordynacji podatkowej. Druga definicja ma charakter formalny i porządkowy. Zawiera ona rodzaje należności, które na gruncie Ordynacji podatkowej są traktowane tożsamo (lit.	**Proponujemy modyfikację treści w/w przepisu:** „Niniejszy rozdział ma zastosowanie do uzgodnień dotyczących podatków w rozumieniu art. 6 ustawy, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego”.	**Uwaga nieuwzględniona** - nie można wyłączyć z zakresu podatków objętych MDR - np. zaliczek na podatki. W szczególności, że w ramach ogólnych cech rozpoznawczych należy przeprowadzić analizę, czy występuje korzyść podatkowa. Jedną z korzyści zgodnie przepisami dot. MDR jest korzyść określona w art 3 pkt 18 lit d - tj. niepobranie podatku przez płatnika. Tym samym nie można się zgodzić na ograniczenie zakresu podatków do definicji

			a – zaliczki na podatki, lit. b – raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach). Z uwagi na powyższe należałoby w przedmiotowym przepisie wskazać, że chodzi o definicję podatku w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej. Pozostawienie przepisu w proponowanym w projekcie brzmieniu będzie oznaczać, że instytucja raportowania MDR będzie miała zastosowanie także do wynikających z przepisów prawa podatkowego zaliczek na podatki występujących przede wszystkim na gruncie ustaw o podatkach dochodowych czy też określonych form realizacji podatku (rat podatków). Konsekwentnie, działanie podatnika powodujące odsunięcie w czasie nie tylko samego podatku, ale także zaliczki na podatek (w ramach danego roku) wiązałoby się z obowiązkiem raportowania MDR.		określonej w art. 6 OP. Zawężenie zakresu "podatków" w określeniu do których należy stosować przepisy MDR powodowałoby, że samo niepobranie podatku przez płatnika byłoby korzyścią podatkową, a niepobranie przez płatnika zaliczki na podatek już nie - co powodowałoby istotny wyłom systemie MDR - który nie ma racjonalnego uzasadnienia.
47.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 3 i 7 Ordynacji podatkowej)	**Związek Banków Polskich**	Kluczowa dla systemu MDR jest projektowana definicja „cechy rozpoznawczej” (nowy art. 86a § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Ministerstwo Finansów obrało słuszny kierunek, aby powiązać tzw. hallmark z unikaniem opodatkowania. Sposób sformułowania tej definicji w Projekcie jest jednak niedoskonały, ponieważ odbiega od Dyrektywy”. W związku z tym sektor bankowy postuluje jej doprecyzowanie przez dodanie określenia „wyraźnie”:	W związku z tym sektor bankowy postuluje jej doprecyzowanie przez dodanie określenia „wyraźnie”: Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: cesze rozpoznawczej — rozumie się przez to typową właściwość lub typowy element uzgodnienia, o których mowa w pkt4 i 7, które	**Uwaga nieuwzględniona.** Definicja jest powieleniem definicji cechy z DAC6: »cecha rozpoznawcza« oznacza typową właściwość lub typowy element uzgodnienia transgranicznego, wymienione w załączniku IV, które wskazują na potencjalne

			Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: cesze rozpoznawczej — rozumie się przez to typową właściwość lub typowy element uzgodnienia, o których mowa w pkt 4 i 7, które wyraźnie wskazują na potencjalne ryzyko unikania opodatkowania. Prawodawca unijny miał na celu uregulowanie tylko takich zjawisk, które wyraźnie wskazują na unikanie opodatkowania lub nadużycia (teza 9 preambuły Dyrektywy). Ponadto, wielokrotnie Dyrektywa wskazuje na aspekt praktycznych ustaleń i praktyk agresywnego planowania podatkowego (tezy 11-13 Preambuły). Ani nowa definicja „cechy rozpoznawczej", ani jej uzasadnienie (str. 43 uzasadnienia) nie biorą pod uwagę tych istotnych wytycznych Rady. Projektowana definicja nie mówi, na ile wyraźna powinna być wiedza uczestnika systemu MDR o wystąpieniu danej cechy. Zrozumiałym jest, że Ministerstwo Finansów nie oczekuje, aby uczestnik polskiego systemu MDR domniemywał wystąpienia cechy rozpoznawczej w oparciu o niepełne, wyrywkowe dane. Nie taka była intencja prawodawcy unijnego. Rada rozumie cechę rozpoznawczą jako wyraźny sygnał. Użycie terminu „wyraźnie" jest zgodne z Dyrektywą. Warunkiem identyfikacji schematu	wyraźnie wskazują na potencjalne ryzyko unikania opodatkowania.	zagrożenie unikaniem opodatkowania. Brak podstaw do uwzględniania w treści definicji wprost wymienionej w DAC6 motywów przewodnich do Dyrektywy (taka sytuacja może mieć miejsce jeśli w ramach samej Dyrektywy nie występuje dana definicja, a nie w sytuacji kiedy definicja występuje ale podatnik się z nią nie zgadza i chce jej zawężenia.

			podatkowego powinna być wystarczająca określoność cechy z perspektywy danego uczestnika. Uczestnik systemu MDR powinien zdawać sobie sprawę z wystąpienia wszystkich elementów lub właściwości, które są typowe dla potencjalnego hallmarku. Powinien móc przyporządkować dany stan faktyczny do pełnej treści cechy rozpoznawczej, ponieważ tylko tak może wskazać na potencjalne ryzyko unikania opodatkowania. Nie wystarczy, że dostrzeże jeden element (np. terytorium), gdy prawo wymaga dla danej cechy kilku elementów (np. terytorium, powiązanie i kwota). Nie musi domniemywać ani aktywnie poszukiwać pozostałych elementów (np. powiązanie i kwota), jeśli posiada wiedzę tylko o jednym elemencie (np. terytorium). Wyłącznie możliwość „wyraźnego wskazania" cechy pozwala osiągnąć praktyczność systemu MDR, którą postuluje Dyrektywa. Skoro intencją Ministerstwa Finansów jest zbliżenie brzmienia ustawy do brzmienia Dyrektywy, to należy doprecyzować tę definicję przez dodanie określenia „wyraźnie". Definicja nie może zakładać domniemywania cechy rozpoznawczej. Cecha musi być możliwa do pełnego, wyraźnego zidentyfikowania. Schemat podatkowy musi zakładać umyślność (wiedzę).		

			Bez umyślności (wiedzy) trudno mówić o agresywnym planowaniu.		
48.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a §2 pkt 5 Ordynacji podatkowej)	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP)**	Projekt zakłada zmianę definicji kryterium głównej korzyści na następującą: „kryterium głównej korzyści – rozumie się przez to spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot może spodziewać się osiągnąć, dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa". **Proponuje się pozostawienie definicji kryterium głównej korzyści w obecnym brzmieniu.** *głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.* 31.01.2019 r. dot. MDR, na str. 20 wskazano, że „*z uwagi na definicję korzyści podatkowej będzie nią również pomniejszenie zobowiązania podatkowego w związku z ujęciem jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku. Nie jest to jednak czynność, która samoistnie spełniałaby przesłankę alternatywnej drogi postępowania, gdyż rozsądnie działające podmioty w ramach prowadzonej działalności muszą ponosić koszty, aby generować przychody lub zabezpieczyć ich źródło. Nieponoszenie uzasadnionego ekonomicznie wydatku nie jest*	Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z *głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.*	**Uwaga nieuwzględniona.** Projektowana treść cechy odzwierciedla założenie DAC6 - cecha literalnie brzmi nieco inaczej niż w Dyrektywie, ale jej zakres przedmiotowy i podmiotowy jest dokładnie taki sam. W ramach DAC6 wskazano, że kryterium to jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa. W ramach projektu ustawy: kryterium głównej korzyści – rozumie się przez to spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany

			bowiem racjonalnym alternatywnym sposobem postępowania". Z powyższego *a contrario* wynikałoby więc, że po usunięciu przesłanki tzw. alternatywnej drogi postępowania, ujęcie jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku – będzie spełniać kryterium głównej korzyści.		podmiot może spodziewać się osiągnąć, dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa.
49.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 4 lit. a Ordynacji podatkowej)	**Konfederacja Lewiatan**	W projektowanym art. 86a § 2 pkt 4 lit. a Ordynacji podatkowej doprecyzowano przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych, których uczestnicy uzgodnienia, obok korzystających, zobowiązani są do zachowania poufności o sposobie uzyskania korzyści podatkowej wynikającej z uzgodnienia wobec organów podatkowych (zgodnie z brzmieniem załącznika IV A.1. dyrektywy), tj. w miejsce wskazywanego wcześniej obowiązku zachowania poufności przez „promotora" lub „korzystającego" wprowadzono obowiązek zachowania poufności przez promotora lub innego uczestnika uzgodnienia. Prowadzi to do wątpliwości, czy zobowiązanie do zachowania poufności zostało rozszerzone również na inne podmioty (uczestników uzgodnienia), które nie są korzystającymi lub promotorami, czy celem ustawodawcy było objęcie obowiązkiem		**Uwaga niezasadna**. Cecha rozpoznawcza w swojej istocie nie ulega zmianie. Zgodnie z wprowadzoną definicją uczestnika uzgodnienia: uczestnikiem uzgodnienia jest m.in. promotor i korzystający. Zgodnie natomiast z odpowiadającą cechą rozpoznawczą z DAC6 dot. zachowania poufności. schematem podatkowym będzie takie uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub uczestnik uzgodnienia zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie zobowiązującej go do nieujawniania wobec innych pośredników lub organów podatkowych, w jaki sposób

			zachowania poufności wyłącznie promotorów i korzystających.		dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową.
50.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej	**Związek Banków Polskich**	Kolejne kluczowe zagadnienie to tzw. kryterium głównej korzyści (nowy art. 86a § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej). Projektowana definicja odbiega od treści Dyrektywy. W związku z tym *postuluje się jej doprecyzowanie przez dodanie wyrażenia „**możliwe do ustalenia**”:* *Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: kryterium głównej korzyści — rozumie się przez to **możliwe do ustalenia** spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot może spodziewać się osiągnąć, dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa*. Prawodawca unijny zdefiniował tzw. test głównej korzyści inaczej niż Projektodawca. Dyrektywa wprost odwołuje się do możliwości ustalenia oczekiwań danego podmiotu. Zgodnie z załącznikiem IV do Dyrektywy taki test brzmi jak niżej: Kryterium to jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które - uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności - dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa.	*postuluje się jej doprecyzowanie przez dodanie wyrażenia „**możliwe do ustalenia**”:* *Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: kryterium głównej korzyści — rozumie się przez to **możliwe do ustalenia** spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot może spodziewać się osiągnąć, dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa*	**Uwaga nieuwzględniona.** Projektowana treść cechy odzwierciedla założenie DAC6 - cecha literalnie brzmi nieco inaczej niż w Dyrektywie, ale jej zakres przedmiotowy i podmiotowy jest dokładnie taki sam. W ramach DAC6 wskazano, że kryterium to jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa. W ramach projektu ustawy: kryterium głównej korzyści – rozumie się przez to spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany

			Należałoby doprecyzować definicję „kryterium głównej korzyści" zgodnie z Dyrektywą. Projektowane kryterium nie powinno być spełnione, gdy jeden podmiot nie może ustalić, że drugi podmiot oczekuje uzyskania korzyści podatkowej. Jeśli uczestnik systemu MDR (np. klient banku) milczy o swoich oczekiwaniach podatkowych, to nie należy ich domniemywać, a tym bardziej domyślać się, czy korzyść podatkowa jest dla niego korzyścią główną lub jedną z głównych. Zgodnie z intencją prawodawcy unijnego zgłoszeniu powinny podlegać tylko „możliwe do ustalenia" agresywne praktyki podatkowe. Nie ma powodu, aby definicja tego kryterium w Projekcie odbiegała od odpowiedniej definicji w Dyrektywie.		podmiot może spodziewać się osiągnąć, dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa.
51.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 5 Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	Projekt zakłada zmianę definicji kryterium głównej korzyści na następującą: „kryterium głównej korzyści – rozumie się przez to spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot może spodziewać się osiągnąć, dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa". **Proponujemy pozostawienie definicji kryterium głównej korzyści w obecnym brzmieniu:**		**Uwaga nieuwzględniona.** DAC6 nie wprowadza "alternatywnej drogi postępowania" w definicji kryterium głównej korzyści. Państwa członkowskie UE implementując dyrektywę również nie przewidziały "alternatywnej drogi postępowania". W ramach DAC6 wskazano, że kryterium to jest spełnione,

			„Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia”. Proponuje się pozostawienie obecnego brzmienia definicji „kryterium głównej korzyści”, która zakłada, że korzyść ta nie występuje, kiedy podatnik w danej sytuacji nie ma lub nie miał alternatywnej, racjonalnej drogi postępowania, nawet jeżeli skutkiem postępowania jest (lub było) osiągnięcie korzyści podatkowej. Rezygnacja z istniejącego dotychczas zastrzeżenia, że aby „kryterium głównej korzyści” zostało spełnione musi występować tzw. alternatywna droga postępowania będzie skutkować znaczącym rozszerzeniem obowiązku raportowania. Ilustrując powyższe przykładem, w Objaśnieniach MF z dnia 31.01.2019 r. dot. MDR, na str. 20 wskazano, że „z uwagi na definicję korzyści podatkowej będzie nią		jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa. Dotychczasowe regulacje w Ordynacji podatkowej zawierają 3 przesłanki: - wybrany przez podatnika sposób postępowania wiąże się uzyskaniem korzyści podatkowej, - uzyskanie korzyści podatkowej było znacznym/głównym powodem wybrania danego sposobu postępowania, - istnieje alternatywna, racjonalna droga postępowania, która prowadzi do uzyskania takich samych rezultatów ekonomicznych/ gospodarczych, przy

			również pomniejszenie zobowiązania podatkowego w związku z ujęciem jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku. Nie jest to jednak czynność, która samoistnie spełniałaby przesłankę alternatywnej drogi postępowania, gdyż rozsądnie działające podmioty w ramach prowadzonej działalności muszą ponosić koszty, aby generować przychody lub zabezpieczyć ich źródło. Nieponoszenie uzasadnionego ekonomicznie wydatku nie jest bowiem racjonalnym alternatywnym sposobem postępowania". Z powyższego, a contrario wynikałoby więc, że po usunięciu przesłanki tzw. alternatywnej drogi postępowania, ujęcie jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku – będzie spełniać kryterium głównej korzyści.		jednoczesnym braku korzyści podatkowych co powoduje zawężenie raportowania i narażenie Polski na sankcje w związku z nieprawidłową implementacją DAC6. Nowelizacja zakłada usunięcie „alternatywnej drogi postępowania" czego skutkiem będzie: - wyeliminowanie bezpodstawnego zawężenia raportowania, - kluczowa będzie ocena spodziewanego efektu uzgodnienia, - zrozumiała i zgodna z DAC6 definicja.
52.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 7 lit. d Ordynacji podatkowej)	**Konfederacja Lewiatan**	Zaproponowana zmiana obecnego art. 86a § 1 pkt 13 lit c Ordynacji podatkowej (projektowany art. 86a § 2 pkt 7 lit d Ordynacji podatkowej) przez wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych w sytuacji, gdy dany podmiot korzysta w ramach dochodu lub majątku z ulg lub zwolnień mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym		**Uwaga nieuwzględniona.** Zaproponowane brzmienie treści cechy rozpoznawczej jest niezgodne z odpowiednikiem tej cechy z DAC6. Cecha rozpoznawcza DAC6: "O ulgę z tytułu podwójnego opodatkowania w odniesieniu

			państwie, (dodanie „ulg” lub „zwolnień”) zgodnie z brzmieniem załącznika IV C.1. dyrektywy. Powstaje wątpliwość, jak należy zweryfikować, czy dany podmiot korzysta z ulg lub zwolnień w danym kraju, czy wystarczające do udowodnienia, że cecha ta nie jest spełniona gdy dany podmiot złoży stosowne pisemne oświadczenie, że nie korzysta w ramach dochodu lub majątku z ulg lub zwolnień mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie, czy też należy przeprowadzić pogłębioną analizę w tym zakresie.		do tej samej pozycji dochodów lub kapitału występuje się w więcej niż jednej jurysdykcji." w ramach innych wersji językowych posłużono się sformułowaniami " Relief" (angielski), " Befreiung " (niemiecki), " allègement" (francuski). Tym samym w ramach wersji językowych pojawia się zarówno ulga jak i zwolnienie. Cecha rozpoznawcza z projektu: "w ramach uzgodnienia ten sam dochód lub majątek korzysta z ulg lub zwolnień mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie"
53.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 7 Ordynacji podatkowej)	**Związek Banków Polskich**	Ponadto, mając wciąż na względzie, że w uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, iż w niniejszym projekcie zbliżono obecne regulacje do brzmienia dyrektywy DAC6. W związku z tym postuluje się, aby brzmienie definicji szczególnej cechy rozpoznawczej również ujednolicić z brzmieniem dyrektywy DAC6. Dyrektywa DAC6 definiuje tę szczególną cechę rozpoznawczą jako „uzgodnienie, które obejmuje		**Uwaga uwzględniona.**

			podlegające odliczeniu płatności transgraniczne między co najmniej dwoma powiązanymi przedsiębiorstwami, w przypadku, gdy jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków: (...) b) odbiorca jest wprawdzie rezydentem do celów podatkowych w jednej z jurysdykcji, jednak jurysdykcja ta: (i) nie pobiera podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub niemal zerowej; lub (ii) znajduje się w wykazie jurysdykcji państw trzecich, które zostały ocenione wspólnie przez państwa członkowskie lub w ramach OECD jako niechętne współpracy". Wskazana przesłanka została zaimplementowana do polskiego porządku prawnego w szerszym zakresie, obejmując nie tylko jurysdykcje znajdujące się w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, ale również w lokalnych regulacjach, wydanych na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych.		

			Postuluje się, aby zgodnie z brzmieniem dyrektywy DAC6 zakresem powyższej przesłanki objąć odbiorców płatności mających miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, znajdującym się w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych (a zatem usunięcie z przepisu wykazów wydawanych na podstawie lokalnych ustaw).		
54.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 14 Ordynacji podatkowej)	**Związek Banków Polskich**	Doprecyzowanie definicji czynności wspomagających (Art. 86a § 2 pkt 13 (definicja promotora) w zw. z pkt 15 (definicja czynności wspomagających)) Na gruncie dotychczas obowiązujących przepisów banki występowały głównie w roli wspomagającego, przy czym nie świadomie i intencjonalnie wspomagając schematy podatkowe, ale z uwagi na dostarczanie usług finansowych, które potencjalnie mogą być wykorzystywane do realizacji schematów podatkowych klientów banków. Banki w większości przypadków pełnią jedynie techniczną rolę dostawcy usługi, np. poprzez realizowany automatycznie w systemie bankowości elektronicznej przelew zlecony przez klienta banku, natomiast na gruncie proponowanych przepisów definicyjnie staną się	*Zaleca się następujące brzmienie przepisu:* *„Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: czynnościach wspomagających — rozumie się przez to udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego, z wyłączeniem wykonywania czynności o charakterze operacyjnym lub technicznym”.*	**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowana definicja jest sprzeczna z DAC6 – który stanowi, że promotor może wykonywać czynności wspomagające - udzielić, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego – bez wyłączeń w tym zakresie.

			„promotorami” schematów podatkowych swoich klientów. Zatem w związku z wprowadzeniem nowej definicji „czynności wspomagających” proponuje się, aby doprecyzować definicję czynności wspomagających tak, żeby wyłączyć z niej czynności techniczne, realizowane automatycznie, bez elementu świadomości i intencjonalnego wsparcia ze strony „promotora”. Zaleca się następujące brzmienie przepisu: „Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o: czynnościach wspomagających — rozumie się przez to udzielenie pomocy, wsparcia lub porad dotyczących opracowywania, wprowadzenia do obrotu, organizowania, udostępnienia do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia schematu podatkowego, z wyłączeniem wykonywania czynności o charakterze operacyjnym lub technicznym”. Z uwagi na fakt, iż np. system bankowy sam w sobie nie może pełnić roli „promotora”, w ocenie sektora konieczne jest doprecyzowanie definicji czynności wspomagających zgodnie z powyższą propozycją.		
55.	Art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a § 2 pkt 14	**Konfederacja Lewiatan**	W ramach nowelizacji zdecydowano dodać definicję „uczestnika uzgodnienia” przez co rozumieć się będzie osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną nieposiadającą		**Uwaga nieuwzględniona.** W ramach uzasadnienia dokonano wykładni opartej na brzmieniu cech rozpoznawczych, która

	Ordynacji podatkowej)		osobowości prawnej, biorącą udział w schemacie podatkowym lub w czynności, transakcji lub działaniu będącym elementem schematu podatkowego, w tym promotora lub korzystającego. Powstaje wątpliwość, który podmiot należy uznać za „uczestnika uzgodnienia" w rozumieniu proponowanej definicji. W uzasadnieniu do projektu wskazano, że „Pomimo, że w samej Dyrektywie brak jest definicji uczestnika uzgodnienia – to jednak należy wskazać, że do uczestnika uzgodnienia powinni być zaliczani przede wszystkim korzystający, ale również promotorzy." Powoduje to wątpliwość, czy uczestnikiem uzgodnienia może być tylko korzystający lub promotor, czy również inny podmiot, niebędący korzystającym lub promotorem.		wskazuje na to jak rozumieć tą definicję. Uczestnik uzgodnienia występuje w ogólnej cesze rozpoznawczej, gdzie mowa o zachowaniu poufności: Uzgodnienie, w ramach którego właściwy podatnik lub uczestnik uzgodnienia zobowiązuje się do przestrzegania klauzuli poufności potencjalnie zobowiązującej go do nieujawniania wobec innych pośredników lub organów podatkowych, w jaki sposób dane uzgodnienie może zapewniać korzyść podatkową.
56.	Art. 1 pkt 27 projektu (art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Izba Radców Podatkowych**	informujemy, że uwagi Krajowej Rady Doradców Podatkowych zostaną przesłane w terminie do 22 sierpnia 2025 r. W projekcie wskazano, że art. 86b § 4 otrzymuje brzmienie: „W przypadku gdy przekazanie informacji o schemacie podatkowym przez promotora będącego adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym, rzecznikiem patentowym lub osobą, która wykonuje swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych	*W związku z powyższym, KRDP postuluje przyjęcie następującego doprecyzowanego brzmienia przepisu:* *"W przypadku gdy przekazanie informacji o schemacie podatkowym przez promotora zobowiązanego do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, o której mowa w*	**Uwaga nieuwzględniona** - nie ma podstaw do dalszego rozszerzania podmiotów zobowiązanych do zwolnienia się od obowiązku raportowania MDR np. podmiotów które nie są radcami prawnymi a wiąże ich tajemnica radcowska. W ramach DAC6 państwa członkowskie w sposób niejednolity interpretowały

			wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, to jest on zwolniony z obowiązku przekazania tej informacji." Ocena KRDP W uzasadnieniu do projektu zmiany Ordynacji podatkowej projektodawca zwraca uwagę na konieczność dostosowania art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej, w celu implementacji zmian dokonanych dyrektywie Rady (UE) 2023/2226 z dnia 17 października 2023 r. ("dyrektywa DAC8") w odniesieniu do art. 8ab ust. 5 dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. ("dyrektywa DAC6") będących konsekwencją wyroku TSUE w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies. Zdaniem KRDP, projektowana treść art. 86b §4 wymaga modyfikacji aby zapewnić pełną zgodność z zasadami ochrony tajemnicy zawodowej, w tym dostosować omawiany przepis do ww. wyroku oraz dyrektywy DAC8.	*ustawie o doradztwie podatkowym z dnia 5 lipca 1996 r. lub ustawie o radcach prawnych z dnia 6 lipca 1982 r., lub ustawie prawo o adwokaturze z dnia 26 maja 1982 r., lub ustawie z dnia 11 kwietnia 2001 r. o rzecznikach patentowych, lub wykonującego działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim Unii Europejskiej innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, to jest on zwolniony z obowiązku przekazania tej informacji."*	DAC6 w odniesieniu do możliwości zwolnienia się z obowiązku raportowania w powołaniu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową. Wyrok TSUE w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i inni z dnia 8 grudnia 2022 r doprowadziła do zmiany DAC6 Dyrektywą DAC8 - w ramach tej zmiany zmianie w dniu 13 listopada 2023r. uległ m.in art. 8ab ust 5 - kluczowe jest, że zmianie uległo sformułowanie "tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego" na "prawniczej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego". Co zawęziło możliwość do zwolnienia się z raportowania - jedynie do promotorów, których obowiązuje "prawnicza tajemnica". Kolejnym wyrokiem TSUE w sprawie

					C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i inni z dnia 29 lipca 2024 r. TSUE wskazał, że uprawnienie do zwolnienia się z raportowania określone w zmienionym art. 8ab ust 5 DAC6 odnosi się wyłącznie do osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (w ramach Polski adwokatowi i radcy prawnemu).
57.	Art. 1 pkt 27 projektu (art. 86b § 4a	**Krajowa Izba Radców Podatkowych**	**Uwagi do art. 1 pkt 27 lit. f projektu,** zgodnie z którym w art. 86b Ordynacji podatkowej po § 4 dodaje się § 4a w brzmieniu: *„§ 4a. W przypadku, o którym mowa w § 4, promotor niezwłocznie, nie później niż w terminie*	W związku z powyższym KRDP postuluje zmianę projektowanego art. 86b §4a Ordynacji podatkowej, poprzez usunięcie z niego zdania: *„**W***	**Uwagę uwzględniono** w zakresie usunięcia ostatniego zdania z art. 86b §4a Ordynacji podatkowej. **Uwaga nieuwzględniona** w zakresie

	Ordynacji podatkowej)		*7 dni od rozpoczęcia biegu terminu, o którym mowa w § 1, informuje na piśmie zlecającego mu czynności promotora lub jeśli taki nie występuje, to zlecającego mu czynności korzystającego, o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz o tym, że nie przekaże tej informacji, ze względu na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej wraz z danymi, o których mowa w art. 86f § 1.* ***W przypadku promotora wykonującego czynności wspomagające promotor ten przekazuje dane, o których mowa w art. 86f § 1, wyłącznie które są mu znane i nie ma obowiązku aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia.****”.* Ocena KRDP Zdaniem KRDP różnicowanie zakresu obowiązków promotora w zależności od tego czy wykonuje wyłącznie czynności wspomagające nie znajduje uzasadnienia w praktyce i jest niezgodne z dotychczasowym podejściem do stosowania przepisów MDR opartym o objaśnienia podatkowe z 31 stycznia 2019 r. Zgodnie z objaśnieniami podatkowymi z 31 stycznia 2019 r. (str. 27): *„Zarówno promotor jak i wspomagający, co do zasady, żeby zweryfikować, czy istnieje obowiązek*	***przypadku promotora wykonującego czynności wspomagające promotor ten przekazuje dane, o których mowa w art. 86f § 1, wyłącznie które są mu znane i nie ma obowiązku aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia.”.***	wydłużenia terminu na poinformowanie korzystającego - brak jest argumentów do jej uwzględnienia - promotor będący adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub rzecznikiem podatkowym jako profesjonalista od razu jest świadomy, że ciąży na nim tajemnica zawodowa i nie ma obowiązku raportowania schematu podatkowego- z drugiej strony korzystający może o takiej sytuacji nie wiedzieć. Wydłużenie terminu na poinformowanie będzie powodować, że termin dla korzystającego na raportowanie będzie skracany kosztem wydłużenia terminu dla promotora - co nie będzie słuszne.

			informacyjny MDR, nie będą zobowiązani do aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia. Obowiązek informowania o schematach podatkowych będzie dotyczył informacji znanych przekazującemu i będących w jego posiadaniu. Jeżeli jednak w zakresie wykonywanych przez taki podmiot czynności (np. realizacji obowiązków wynikających z przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu) zidentyfikowane zostaną informacje, na podstawie których możliwe jest stwierdzenie, czy dane uzgodnienie spełnia definicję schematu podatkowego, powinny one zostać uwzględnione w ocenie wystąpienia obowiązku informacyjnego na gruncie przepisów MDR.”. Uzasadnienie Projektu nie dostarcza argumentacji uzasadniającej rozróżnienie sytuacji promotorów w zależności czy ich zaangażowanie wykracza, czy też nie poza czynności wspomagające. KRDP przypuszcza, że Projektodawca oparł się na założeniu, że promotor, który nie jest wyłącznie „promotorem wspomagającym” posiada już pełny zakres wiedzy na temat uzgodnienia i dlatego w tym przypadku nie jest konieczne wskazywanie na brak obowiązku aktywnego poszukiwania informacji. W tym kontekście należy wskazać, że udostępnienie schematu podatkowego, które rodzi		

			obowiązek przekazania odpowiedniej informacji przez promotora, według projektowanych przepisów może zostać dokonane m.in. poprzez „przedstawienie jego założeń, etapów, mechanizmu funkcjonowania lub wdrażania, lub sposobu uzyskania korzyści podatkowej", co zdaniem KRDP nie wymaga szczegółowej wiedzy, w szczególności posiadania wszystkich informacji, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej. Dlatego, zdaniem KRDP nie można *a priori* założyć, że promotor dokonujący udostępnienia schematu podatkowego posiada pełną wiedzę lub szerszą wiedzę na temat uzgodnienia od promotora, który dokonuje wyłącznie czynności wspomagających. Dodatkowo, zdaniem KRDP w praktyce zastrzeżenie wynikające z projektowanego art. 86b § 4a Ordynacji podatkowej jest zbędne biorąc pod uwagę, że przepisem gwarantującym, że przekazana przez korzystającego informacja MDR-1 będzie zawierała pełen zakres informacji, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej jest projektowany art. 86c § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „korzystający weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz modyfikuje je dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym w tej informacji". W ocenie KRDP przepis ten w		

			dostateczny sposób gwarantuje, że korzystający, który co do zasady zawsze posiada najpełniejszy zakres informacji na temat uzgodnienia, uzupełni ewentualne braki, które mogą potencjalnie pojawiać się w informacji przekazanej przez promotora na bazie art. 86b § 4a Ordynacji podatkowej. W związku z powyższym KRDP postuluje zmianę projektowanego art. 86b §4a Ordynacji podatkowej, poprzez usunięcie z niego zdania: *„**W przypadku promotora wykonującego czynności wspomagające promotor ten przekazuje dane, o których mowa w art. 86f § 1, wyłącznie które są mu znane i nie ma obowiązku aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia.”**.* **Ponadto, zdaniem KRDP, zagadnienie braku obowiązku poszukiwania przez każdego promotora informacji niezbędnych do przekazania danych, o których mowa w art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej powinno zostać objęte zakresem objaśnień podatkowych, które gwarantowałyby promotorom ochronę w odniesieniu do tej kwestii. Brak takiego działania powodowałby pogorszenie sytuacji promotorów, którzy dotychczas w tej materii posiadali jasne wytyczne wynikające z objaśnień podatkowych z 31 stycznia 2019 r.**		

			W ocenie KRDP, na bazie praktycznych doświadczeń, termin 7 dni jest zbyt krótki na realizację ustawowych obowiązków promotora. Najczęściej to czy dane uzgodnienie jest objęte obowiązkiem raportowania MDR, jest ustalane w ramach prac na rzecz klienta (wraz z przygotowaniem samej porady). Dopiero po ostatecznym zakwalifikowaniu uzgodnienia promotor może przystąpić do kompletowania danych objętych raportowaniem oraz do przygotowania opisu uzgodnienia. Wykonanie takich obowiązków w terminie 7 dni przy zachowaniu jakości pozwalającej korzystającemu na wykorzystanie danych dostarczonych przez promotora jest najczęściej niewykonalne. O ile termin 7 dni jest wykorzystywany w przepisach prawa podatkowego, to najczęściej dotyczy on wyłącznie uzupełnienia braków formalnych albo przedstawienia istniejących już dowodów, które nie wymagają przeprowadzenia procesu zbierania i weryfikacji posiadanych informacji oraz opracowania treści zgłoszenia. Jednocześnie podkreślić należy, że obowiązek raportowania MDR nie ma charakteru powszechnego, tj. nie dotyczy każdej usługi doradztwa podatkowego świadczonej na rzecz klienta. W efekcie procesu gromadzenia danych - ani z perspektywy operacyjnej ani prawnej		

			(m.in. RODO) - nie można przesunąć na etap podejmowania współpracy z klientem. Jak rozumiemy, wyznaczenie promotorowi 7-dniowego terminu podyktowane jest troską o dobro korzystających, na których ciąży obowiązek zaraportowania schematu w oparciu o otrzymanie powiadomienia i danych od doradcy podatkowego. Dobro klienta, odbiorcy usług doradztwa podatkowego jest oczywiście kluczową wartością, którą kierują się doradcy przy wykonywaniu zawodu. W tym jednak przypadku jego ochrona nie wymaga tak rażącego skrócenia terminu na dokonanie czynności przez samego doradcę. W praktyce korzystający otrzymuje przecież wraz z powiadomieniem pełny zakres informacji potrzebny do wypełnienia MDR-1 od promotora. Do obowiązków korzystającego należeć będzie – w pewnym uproszczeniu - przeniesienie przygotowanych już przez promotora informacji do odpowiedniego formularza MDR-1 oraz ich ewentualne uzupełnienie o informacje posiadane przez korzystającego. Porównując zakres obowiązków promotora i korzystającego nie można uznać za uzasadnione takie rozdysponowanie 30-dniowego terminu, które przyznaje ledwie 7 dni na przygotowanie informacji przez promotora i aż 23 dni na ich przekazanie przez korzystającego do właściwego		

			organu. Podsumowując, alokacja tylko 7 dni dla doradcy na wykonanie czynności określonych w projektowanym art. 86b § 4a Ordynacji podatkowej (z całości 30 dniowego terminu), w ocenie KRDP nie jest uzasadnione z punktu widzenia konkretnych czynności do wykonania w tych okresach. Potwierdza to fakt, że na podstawie obecnych przepisów promotor objęty tajemnicą zawodową ma 30 dni na powiadomienie odpowiednich podmiotów, z kolei wspomagający, który również ma 30 dni na powiadomienie (i po nowelizacji ma stać się częścią definicji promotora) dodatkowo nie musi zbierać i przesyłać informacji wskazanej w art. 86f par. 1 Ordynacji podatkowej. Przepisy nowelizacji są zatem, porównując do obecnie obowiązujących przepisów, niewspółmiernie bardziej wymagające i obciążające dla promotorów z tajemnicą zawodową. W związku z powyższym, KRDP postuluje rezygnację z proponowanego w nowelizacji skrócenia terminu do 7 dni i pozostawienie obecnie obowiązującego terminu 30 dni na dokonanie tego obowiązku. Co najważniejsze, termin ten sprawdzał się w dotychczasowej praktyce. W szczególności wynika to z faktu, że doradcy są w naturalny sposób zainteresowani takim ułożeniem prac, aby zapewnić bezpieczeństwo i wywiązanie		

			się z obowiązków swoim klientom (korzystającym). W oparciu o dotychczasową praktykę zasadna mogłaby być ewentualnie regulacja odwrotna do proponowanej, tj. skracająca dotychczasowy czas na przygotowanie informacji przez doradcę podatkowego z 30 dni do 23 dni tak, aby zachować minimalny czas dla korzystającego na techniczne przekazanie informacji do właściwego organu. Alternatywnie rozważyć można pozostawienie obowiązku poinformowania klienta o obowiązku raportowania w terminie wcześniejszym niż przygotowanie informacji wynikającej z art. 86f § 1 Ordynacji podatkowej (np. informowanie mogłoby się odbywać na 14 dni przed upływem terminu). Wykonanie takiego obowiązku wykluczałoby sytuację opóźnień w raportowaniu wynikających z zaskoczenia korzystającego informacjami dostarczanymi w ostatniej chwili, gdy niemożliwe jest już odpowiednie zorganizowanie procesu i dokonanie raportowania.		
58.	Art. 1 pkt 27 lit f projektu (art. 86b § 4a	**Związek Banków Polskich**	Projekt wywołuje wątpliwości, szczególnie po stronie banków, dotyczące „aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia” (projektowany art. 86b § 4a Ordynacji podatkowej). Ministerstwo Finansów		**Uwaga nieuwzględniona** choć w innym zakresie. Usunięto ostatnie zdanie art. 86b § 4a Ordynacji podatkowej. Każdy promotor nie będzie miał

	Ordynacji podatkowej)		zaproponowało szczególną zasadę w przypadku promotorów objętych prawniczą tajemnicą zawodową. Wydaje się jednak, że taka zasada powinna dotyczyć wszelkich promotorów wykonujących czynności wspomagające (niezależnie od rodzaju tajemnicy, której muszą przestrzegać). W związku z tym postuluje się rozdzielenie art. 86b § 4a na dwa przepisy, tj. przekształcenie ostatniego zdania w nowy 84b, aby obejmował także innych „wspomagających” (w tym banki): § 4a. W przypadku, o którym mowa w § 4, promotor niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od rozpoczęcia biegu terminu, o którym mowa w § 1, informuje na piśmie zlecającego mu czynności promotora lub jeśli taki nie występuje, to zlecającego mu czynności korzystającego, o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz o tym, że nie przekaże tej informacji, ze względu na obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej wraz z danymi, o których mowa w art. 86f § 1. § 4b. W przypadku promotora wykonującego czynności wspomagające promotor ten przekazuje dane, o których mowa w art. 86f § 1, wyłącznie które są mu znane i nie ma obowiązku		obowiązku aktywnego poszukiwania informacji – jak to ma miejsce w chwili obecnej.

			aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia. Projektodawca trafnie zauważył, że podmioty udzielające czynności wspomagających co do zasady nie mają pełnej wiedzy, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym (str. 59 uzasadnienia). Takie spostrzeżenie jest prawdziwe także dla banków, a nie tylko zawodów objętych prawniczą tajemnicą zawodową. Minister Finansów wyszczególnia dwie grupy „wspomagających": którzy mogą i którzy nie mogą reprezentować klientów przed sądem. Do pierwszej grupy zaliczają się adwokaci, radcowie prawni, doradcy podatkowi, rzecznicy patentowi i równoważne zawody. Nie można jednak domniemywać, że pozostali profesjonaliści (w tym banki) posiadają pełną wiedzę lub większą wiedzę niż ww. zawody. Zasada przekazywania wyłącznie informacji znanych i braku obowiązku aktywnego poszukiwania informacji w zakresie danego uzgodnienia, powinna więc dotyczyć „wspomagających" w ogóle. Rekomenduje się, by zaprojektowany art. 86b **§**4a Ordynacji podatkowej należy odpowiednio przeredagować.		

59.	Art. 1 pkt 31 projektu (art. 86e § 1a i 1b Ordynacji podatkowej)	**Związek Banków Polskich**	Nowe przepisy MDR wprowadzają w Projekcie przymus uzupełnienia informacji o schemacie podatkowym w tzw. MDR-1 (projektowany art. 86e 81a i § 1b Ordynacji podatkowej). Wydaje się jednak, że taki wymóg jest niezgodny z intencją samego Projektodawcy. W uzasadnieniu wskazano na możliwość (uprawnienie), nie zaś na przymus (str. 81-82 uzasadnienia). W związku z tym postuluje się zmianę w art. 86e jak zaproponowano poniżej: § 1a. Promotor posiadający dowód, że informacja o schemacie podatkowym została przekazana Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, w szczególności posiadający potwierdzenie nadania NSP, który nie został wskazany w przekazanej informacji o schemacie podatkowym — w terminie 30 dni od dnia otrzymania potwierdzenia nadania NSP lub otrzymania informacji o danych, które zostały przekazane w informacji o schemacie podatkowym na podstawie art. 86b **§** 3 —- może przekazać do Szefa Krajowej Administracjj	W związku z tym postuluje się zmianę w art. 86e jak zaproponowano poniżej: **§** 1a. Promotor posiadający dowód, że informacja o schemacie podatkowym została przekazana Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, na podstawie przepisów tego państwa implementujących wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającej dyrektywę 77/799/EWG, w szczególności posiadający potwierdzenie nadania NSP, który nie został wskazany w przekazanej informacji o schemacie podatkowym — w	**Uwaga nieuwzględniona.** Jedynym dowodem o zaraportowaniu schematu podatkowego jest informacja NSP - jeśli promotor nie jest w niej wymieniony ma obowiązek zaraportować schemat podatkowy samodzielnie, lub uzyska nowelizacją uprawnienie dopisania się do danego schematu podatkowego. Ponadto nowelizacja wprowadza obowiązek udzielania informacji Szefowi KAS stanowiących tajemnicę bankową w odniesieniu do schematów podatkowych. W ustawie z dnia 27 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2024 r. poz. 1646, z późn. zm.)) w art. 105 w ust. 1 w pkt 1k w lit. b średnik zastępuje się przecinkiem i dodaje się lit. c w brzmieniu: „c) w dziale III rozdziale 11a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa w

			Skarbowej uzupełnienie do przekazanej pierwotnie informacji o schemacie podatkowym, wskazując w uzupełnieniu pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f **§** 1, oraz dodatkowo swoje dane. §1b. Jeżeli informacje na temat uzgodnienia, będące w posiadaniu promotora lub korzystającego, nie zostały przekazane w informacji o schemacie podatkowym przekazanej przez inny podmiot, promotor lub korzystający w terminie 30 dni od otrzymania potwierdzenia nadania NSP może przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej uzupełnienie do przekazanej pierwotnie informacji o schemacie podatkowym, wskazując w niej NSP nadany przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej temu schematowi podatkowemu, peten zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1, ze wskazaniem pominiętych lub zmienionych informacji. W innym miejscu Projektu (nowy art. 86h § 1a Ordynacji podatkowej) zaproponowano, aby promotor lub korzystający, którzy przekazują informację MDR-1, „mogli" samodzielnie uzupełnić taką informację. Uzasadnione jest więc wprowadzenie takiego samego uprawnienia także u pozostałych promotorów lub korzystających uczestniczących w danym schemacie podatkowym. Warto uwzględnić fakt, że niektóre podmioty (np. banki)	terminie 30 dni od dnia otrzymania potwierdzenia nadania NSP lub otrzymania informacji o danych, które zostały przekazane w informacji o schemacie podatkowym na podstawie art. 86b § 3 —- może przekazać do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej uzupełnienie do przekazanej pierwotnie informacji o schemacie podatkowym, wskazując w uzupełnieniu pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1, oraz dodatkowo swoje dane. § 1b.Jeżeli informacje na temat uzgodnienia, będące w posiadaniu promotora lub korzystającego, nie zostały przekazane w informacji o schemacie podatkowym przekazanej przez inny podmiot, promotor lub	zakresie informacji o schematach podatkowych;".

			bezwzględnie nie mogą uzupełnić niektórych informacji z uwagi na prawnie chronioną tajemnicę (np. tajemnicę bankową). Przymus skierowany do wszystkich podmiotów może także prowadzić do niekontrolowanego uzupełnienia MDR-1 o wszelkie dostępne dane, przez wszystkich zaangażowanych w uzgodnienie uczestników. Powyższa zmiana redakcyjna pozwoli uniknąć niepewności i zamieszania po stronie zarówno uczestników, jak i KAS.	korzystający w terminie 30 dni od otrzymania potwierdzenia nadania NSP **może przekazać** Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej uzupełnienie do przekazanej pierwotnie informacji o schemacie podatkowym, wskazując w niej NSP nadany przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej temu schematowi podatkowemu, pełen zakres danych, o których mowa w art. 86f § 1, ze wskazaniem pominiętych lub zmienionych informacji.	
60.	Art. 1 pkt 32 projektu (art. 86f Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	**Uwagi do art. 1 pkt 32) lit. a) projektu,** zgodnie z którym art. 86f § 1 otrzymuje brzmienie: *„§ 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera:* *(...)* *5) dane identyfikujące znanych przekazującemu informację:* *a) promotorów, korzystających i podmiotów powiązanych z korzystającym w przypadkach gdy schemat podatkowy dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z korzystającym lub ma wpływ na podmioty powiązane z korzystającym,*	W związku z powyższym, KRDP postuluje przyjęcie następującego doprecyzowanego brzmienia przepisu: „§ 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera: (…) 5) dane identyfikujące znanych przekazującemu informację: a) promotorów, korzystających i podmiotów powiązanych z	**Uwaga nieuwzględniona.** Podmioty zobowiązane do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej nie będą raportować schematu, ale również nie będą nigdy wskazywane jako podmiot w schemacie. Nie ma możliwości ograniczenia opisu wykonanych czynności w ramach uzgodnienia, gdyż takie uprawnienie nie zostało

			b) wszelkich innych podmiotów w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na które to podmioty schemat podatkowy może mieć wpływ, lub których schemat ten może dotyczyć wraz ze wskazaniem państw członkowskich Unii Europejskiej, z którym są powiązane takie osoby *– z wyłączeniem promotorów zwolnionych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową wraz ze wskazaniem wykonywanych przez te podmioty czynności oraz ich danych wskazanych w pkt 2 lit a i b;"* Ocena KRDP Zdaniem KRDP, proponowane brzmienie art. 86f § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, wyłączające obowiązek przekazania określonych danych przez promotorów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, powinno referować wyłącznie do promotorów mających obowiązek składania informacji o schemacie (i odpowiednio jej aktualizacji), a nie do „promotorów zwolnionych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową". W związku z powyższym, KRDP postuluje przyjęcie następującego doprecyzowanego brzmienia przepisu:	korzystającym w przypadkach gdy schemat podatkowy dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z korzystającym lub ma wpływ na podmioty powiązane z korzystającym, b) wszelkich innych podmiotów w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na które to podmioty schemat podatkowy może mieć wpływ, lub których schemat ten może dotyczyć wraz ze wskazaniem państw członkowskich Unii Europejskiej, z którym są powiązane takie osoby **– z wyłączeniem promotorów zwolnionych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową wraz ze wskazaniem wykonywanych przez te podmioty czynności**	wprowadzone przez DAC6/8 i jest obligatoryjne. Uwaga uwzględniona w zakresie MDR-4 (usunięto ostatnie zdanie art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej)

			„§ 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera: (…) 5) dane identyfikujące znanych przekazującemu informację: a) promotorów, korzystających i podmiotów powiązanych z korzystającym w przypadkach gdy schemat podatkowy dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z korzystającym lub ma wpływ na podmioty powiązane z korzystającym, b) wszelkich innych podmiotów w państwie członkowskim Unii Europejskiej, na które to podmioty schemat podatkowy może mieć wpływ, lub których schemat ten może dotyczyć wraz ze wskazaniem państw członkowskich Unii Europejskiej, z którym są powiązane takie osoby **– z wyłączeniem promotorów zwolnionych z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym ze względu na prawnie chronioną tajemnicę zawodową wraz ze wskazaniem wykonywanych przez te podmioty czynności oraz ich danych wskazanych w pkt 2 lit a i b;** **– wraz ze wskazaniem wykonywanych przez te podmioty czynności oraz ich danych wskazanych w pkt 2 lit a i b – z wyłączeniem przypadków, gdy przekazanie danych wskazanych w niniejszym pkt 5 naruszałoby**	**oraz ich danych wskazanych w pkt 2 lit a i b;** **– wraz ze wskazaniem wykonywanych przez te podmioty czynności oraz ich danych wskazanych w pkt 2 lit a i b – z wyłączeniem przypadków, gdy przekazanie danych wskazanych w niniejszym pkt 5 naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej;”**	

			obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej;” **Uwagi do art. 1 pkt 32 pkt d projektu,** zgodnie z którym art. 86f § 4 otrzymuje brzmienie: *„W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor, który w trakcie tego kwartału udostępnił korzystającemu schemat podatkowy standaryzowany, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej aktualizację informacji o schemacie podatkowym, wskazując NSP, zawierającą nowe informacje podlegające zgłoszeniu, o których mowa w § 1 pkt 2 lit. a i b, pkt 5, 6 i 16, które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia. W przypadku gdy przekazanie danych naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystających oraz danych identyfikujących uczestników uzgodnienia.”* Ocena KRDP Zdaniem KRDP, proponowane brzmienie art. 86f § 4 Ordynacji podatkowej (dot. kwartalnej aktualizacji informacji o schemacie podatkowym), jest niejasne w zakresie odnoszącym się do wymienionych w nowym art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej promotorów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy		

			zawodowej. W szczególności, ze względu na odniesienie się do podmiotów mających obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej w zmienionych art. 86f § 4 oraz art. 86f § 1 (w szczególności w pkt 5) Ordynacji podatkowej, mogą istnieć zasadnicze wątpliwości interpretacyjne w kontekście obowiązków promotorów, którzy zgodnie ze znowelizowanym przepisem art. 86b § 4 Ordynacji podatkowej nie mają obowiązku raportowania (składania dotychczasowego raportu MDR-1) zarówno schematów standaryzowanych, jak i innych niż standaryzowane. Jak rozumiemy, skoro promotor wskazany w 86b § 4 Ordynacji podatkowej, zobowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej nie będzie składał informacji o schemacie podatkowym, o której mowa w art. 86f § 1 Ordynacji (dotychczasowy raport MDR-1), nie może on również być zobowiązany do składania kwartalnej aktualizacji informacji o schemacie podatkowym (obecny raport MDR-4). Zgodnie z rozumieniem KRDP, celem złożenia aktualizacji informacji (obecny raport MDR-4) jest przekazanie nowych informacji w stosunku do tych wcześniej zaraportowanych przez danego promotora (w obecnym raporcie MDR-1). Konsekwentnie, jeśli promotor nie ma obowiązku składania pierwotnej		

			informacji (obecnie raport MDR-1), nie będzie on również mógł ich zaktualizować. W związku z powyższym, KRDP postuluje przyjęcie następującego doprecyzowanego brzmienia przepisu: „W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor, który w trakcie tego kwartału udostępnił korzystającemu schemat podatkowy standaryzowany, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej aktualizację informacji o schemacie podatkowym, wskazując NSP, zawierającą nowe informacje podlegające zgłoszeniu, o których mowa w § 1 pkt 2 lit. a i b, pkt 5, 6 i 16, które stały się dostępne od czasu poprzedniego zgłoszenia. W przypadku gdy przekazanie danych naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystających oraz danych identyfikujących uczestników uzgodnienia. **W przypadku promotora wskazanego w art. 86b § 4, gdy przekazanie informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, to promotor ten jest zwolniony z obowiązku przekazania aktualizacji informacji.**”		

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

61.	Art. 1 pkt 32 projektu (art. 86f § 1a oraz art. 86j § 1b Ordynacji podatkowej)	**Związek Banków Polskich**	Przeliczenie korzyści podatkowej lub szacunkowej korzyści podatkowej wyrażonej w walucie obcej. W projektowanych przepisach dotyczących kursu po którym powinno nastąpić przeliczenie korzyści podatkowej lub szacunkowej korzyści podatkowej (art. 86f § 1a oraz art. 86j § 1b Ordynacji podatkowej) stanowi się, że powinno to nastąpić na ostatni dzień roboczy poprzedzający dzień przekazania informacji o schemacie podatkowym lub informacji o stosowaniu schematu podatkowego. Zaproponowany sposób przeliczania wartości korzyści podatkowej lub szacunkowej jej wartości, może prowadzić do trudności natury operacyjnej, w szczególności w odniesieniu do dużych podmiotów. Rekomenduje się aby regulacja w zakresie przeliczania wartości w walutach obcych odnosiła się do średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego rok, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowy. Niniejsze rozwiązanie nie wpłynie na jakość przekazywanych informacji o schemacie podatkowym lub informacji o jego stosowaniu, zaś		**Uwaga nieuwzględniona.** Przepis dotyczący przeliczania kursów został uregulowany w sposób analogiczny jaki funkcjonuje obecnie w ramach regulacji w ustawie o CIT (chociażby art. 11g ust. 2, 12 ust. 2Ustawy o CIT) i PIT (art. 11a Ustawy o PIT)

			znacząco usprawni kwestię operacyjną ich przygotowywania.		
62.	Art. 1 pkt 35 projektu (art. 86i § 1 Ordynacji podatkowej)	**Konfederacja Lewiatan**	Zgodnie z projektowanym przepisem Szef KAS ma 30 dni od dnia wpływu informacji o schemacie podatkowym na wydanie postanowienie o odmowie nadania NSP. Z kolei termin na wydanie NSP wynosi 14 dni. Termin na odmowę nadania NSP powinien być zbieżny z terminem nadania NSP.		**Uwaga nieuwzględniona.** Nie ma przesłanek do twierdzenia, że termin na odmowę nadania NSP powinien być zbieżny z terminem nadania NSP.
63.	Art. 1 pkt 35 projektu (art. 86i § 2 pkt.3 Ordynacji podatkowej)	**Związek Banków Polskich**	Doprecyzowanie uprawnień Szefa KAS w zakresie unieważnienia NSP (art. 86i § 2 pkt 3) Nowe przepisy dają znaczną dowolność Szefowi KAS w zakresie unieważnienia NSP (nowy art. 86i § 2 pkt3 Ordynacji podatkowej). Wnioskuje się o doprecyzowanie tego uprawnienia przez dodanie warunku, który zależy od uprzedniego zachowania uczestnika systemu MDR: Szef Krajowej Administracji Skarbowej unieważnia z urzędu, w drodze postanowienia, NSP nadany schematowi podatkowemu w przypadku stwierdzenia: wyjścia na jaw istotnych dla sprawy nowych okoliczności, istniejących w dniu nadania NSP, lecz nieznanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w momencie nadania NSP, **pod warunkiem że przekazujący informacje bezzasadnie odmówi lub nie dokona w terminie wyznaczonym w wezwaniu, złożenia**	*Wnioskuje się o doprecyzowanie tego uprawnienia przez dodanie warunku,* *który zależy od uprzedniego zachowania uczestnika systemu MDR:* *Szef Krajowej Administracji Skarbowej unieważnia z urzędu, w drodze postanowienia, NSP* *nadany schematowi podatkowemu w przypadku stwierdzenia: wyjścia na jaw istotnych dla* *sprawy nowych okoliczności, istniejących w dniu nadania NSP, lecz nieznanych Szefowi*	**Uwaga nieuwzględniona.** W związku z zmianą wagi nadawaniu NSP (NSP będzie od czasu wejścia w życie nowelizowanych przepisów potwierdzać, że uzgodnienie jest schematem podatkowym) Szef Kas powinien zyskać uprawnienie do eliminowania z obrotu NSP, które nie potwierdza, że w ramach danej sytuacji występuje schemat podatkowy. Analogiczne uprawnienie posiada Szef KAS w odniesieniu do interpretacji indywidualnych (może je zmienić lub uchylić).

			uzupełnienia lub wyjaśnień, o których mowa w art. 86h §1. Uprawnienie Szefa KAS do unieważnienia NSP wydaje się nieproporcjonalne względem możliwych sankcji po stronie podmiotów posługujących się unieważnionym NSP. Posługiwanie się unieważnionym NSP może być samodzielną podstawą wszczęcia postępowania na gruncie KKS (nowy art. 86h §2 pkt 2 Ordynacji podatkowej) i jest zagrożone karą (art. 80f § 4 KKS). Tak szerokie uprawnienie może stać się instytucją, która pozbawi uczestników systemu MDR mocy ochronnej wynikającej z nadania NSP (zgodnie z art. 86i § 7 Ordynacji podatkowej). Stąd należy doprecyzować takie uprawnienie.	*Krajowej Administracji Skarbowej w momencie nadania NSP**, pod warunkiem że przekazujący informacje bezzasadnie odmówi lub nie dokona w terminie wyznaczonym w wezwaniu, złożenia uzupełnienia lub wyjaśnień, o których mowa w art. 86h §1.***	
64.	art. 1 pkt 42 projekt (art. 117ba § 3a Ordynacji podatkowej	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP)**	Projekt zakłada w art. 117ba po §3 dodanie §3a o treści: *„Zawiadomienie, o którym mowa w § 3 pkt 2, składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, składa się wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.”* **Proponuje się rezygnację z wprowadzenia przedmiotowej regulacji.** Wprowadzana Projektem zmiana prowadzi do ograniczenia możliwości składania zawiadomień ZAW-NR drogą elektroniczną wyłącznie do konta w e-Urzędzie Skarbowym. Brak jest jednak argumentów dla eliminacji możliwości składania	*Brak*	**Uwaga uwzględniona.**

			zawiadomienia za pośrednictwem e-PUAP lub skrzynki do e-Doręczeń.		
65.	Art. 1 pkt 42 projektu (art. 117ba § 3a Ordynacji podatkowej)	**Stowarzyszenie Księgowych**	Projekt zakłada w art. 117ba po § 3 dodanie § 3a o treści: „Zawiadomienie, o którym mowa w § 3 pkt 2, składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, składa się wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.” **Proponujemy rezygnację z wprowadzenia przedmiotowej regulacji.** Wprowadzana projektem zmiana, prowadzi do ograniczenia możliwości składania zawiadomień ZAW-NR drogą elektroniczną wyłącznie do konta w e-Urzędzie Skarbowym. Brak jest jednak argumentów dla eliminacji możliwości składania zawiadomienia za pośrednictwem e-PUAP lub skrzynki do e-Doręczeń.		**Uwaga uwzględniona.**
66.	art. 1 pkt 46 projektu, (art. 138d Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	W ocenie KRDP zrównanie uprawnień do zmian, odwołania lub wypowiedzenia pełnomocnictwa ogólnego dla podmiotów, które nie są uprawnione do wykonywania tzw. zastrzeżonych czynności doradztwa podatkowego rodzi trudny do zaakceptowania precedens, w którym podmioty nieposiadające stosownych uprawnień otrzymają analogiczne prawa jak pełnomocnicy profesjonalni. Ponadto należy wskazać, na rozbieżność treści ordynacji podatkowej w zakresie pełnomocnictw ogólnych z ustawą o doradztwie		**Uwaga nieuwzględniona.** 1. Przyznanie pełnomocnikom niezawodowym uprawnień do zgłaszania zmian, odwołania lub wypowiedzenia pełnomocnictwa ogólnego jest konieczne wobec niezgłaszania przez część mocodawców zakończenia współpracy z pełnomocnikiem ogólnym. To prowadzi do występowania w

			podatkowym. Co do zasady bowiem pełnomocnik ogólny może wykonywać wszelkie czynności w imieniu i na rzecz podatnika, w tym reprezentować podatnika w postępowaniu podatkowym, co jest czynnością zastrzeżoną, a jej wykonywanie sposób zawodowy wymaga posiadania odpowiednich uprawnień zgodnie z UoDP. Działanie wbrew ustawie o doradztwie podatkowym jest zagrożone sankcją karną – grzywną do kwoty 50.000 zł. Akceptując pełnomocnictwa ogólne od podmiotów, które nie muszą się legitymować odpowiednimi uprawnieniami, a nawet – jak ma to miejsce w niniejszej nowelizacji – zrównując uprawnienia takich pełnomocników ustawodawca wprost akceptuje naruszanie ustawy o doradztwie podatkowym. W tym zakresie KRDP postuluje wyraźne wskazanie w Ordynacji podatkowej, że pełnomocnikiem ogólnym dla więcej niż jednego pomiotu prowadzącego działalność gospodarczą o ile między tymi podmiotami nie ma relacji o charakterze rodzinnym (stąd odesłanie do KRiO) może być jedynie podmiot, który spełnia warunki, o których mowa w UoDP.		Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych (CRPO), pełnomocnictw które powinny być z CRPO wykreślone. Zaniedbania części mocodawców powodują, że niektórzy pełnomocnicy ogólni, ujęci w CRPO, formalnie są pełnomocnikami pomimo braku podstawy wynikającej z zakończenia współpracy między mocodawcą a pełnomocnikiem. Taki stan podważa zaufanie do organu prowadzącego Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych i nie może być akceptowany. 2. Nie podzielamy uwagi o rozbieżności treści Ordynacji podatkowej w zakresie pełnomocnictw ogólnych z ustawą o doradztwie podatkowym. Ograniczenia w zakresie wykonywania przez pełnomocnika ogólnego czynności doradztwa podatkowego wynikają z

					ustawy o doradztwie podatkowym. Dlatego też nie jest zasadny postulat zmiany Ordynacji podatkowej zgłoszony w końcowej części uwagi.
67.	art. 1 pkt 54 projektu, (art. 153 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Negatywna rekomendacja. Doręczenie w siedzibie organu powinno stanowić wyjątek od przyjętej zasady doręczania pism w formie pisemnej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej, które zapewnia zwiększoną gwarancje dla podstawowych praw podatnika. Przedmiotowa zmiana stwarza potencjalne pole do naruszeń ze strony organów podatkowych. Pamiętać należy przede wszystkim, że nie można wzywać podatnika do tego, aby się stawił w siedzibie organu, aby odebrać pismo. Adresat musi przybyć do siedziby organu z własnej inicjatywy (tak: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 grudnia 2018 r., II FSK 113/17, LEX nr 2643411). Ta sama reguła tyczy się pełnomocnika podatnika. Dodatkowo należy wskazać na wadliwość techniki legislacyjnej zaproponowanej konstrukcji – nowy § 3 stanowi, że § 1 i 2 „stosuje się odpowiednio", jednak z istotny odpowiedniego stosowania przepisów nie jest możliwe jego odpowiednie zastosowanie w niniejszej sytuacji. Artykuł 153 § 1		**Uwaga nieuwzględniona.** Wprowadzany § 3 w art. 153 ma za cel doprecyzowanie, że przez odpowiednie zastosowanie przepisów § 1 i 2, odmowa przyjęcia pisma w siedzibie organu podatkowego jest równoznaczna z doręczeniem tego pisma w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata. Wprowadzana regulacja w żaden sposób nie stawia strony, której organ doręcza pismo podczas jej wizyty w siedzibie tego organu, w sytuacji gorszej niż w przypadku doręczeń w inny sposób określony w O.p. Odpowiednie stosowanie przepisów § 1 i 2, inaczej niż wywodzi KRDP, odnosi się do ich zastosowania do samych

			op stanowi bowiem o sytuacji, gdy adresat odmawia przyjęcia pisma doręczanego mu w sposób określony w art. 144 § 1b lub 1c. Zgodnie natomiast z art. 144 § 1b lub 1c – przepisy te mają w ogóle zastosowanie w przypadku braku możliwości doręczenia w sposób, o którym mowa w art. 144 § 1a op, który stanowi, że: „Organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego **albo w siedzibie organu podatkowego**". Powyższe prowadzi do wniosku, że sposób doręczenia pisma, o którym mowa w art. 144 § 1b oraz 1c op możliwy jest w sytuacji, gdy nie jest możliwe doręczenie pisma w siedzibie organu podatkowego. Nie może mieć tu więc odpowiednie zastosowanie proponowany przepis, jeżeli spełnił się uprzednio warunek braku możliwości doręczenia pisma w siedzibie organu, gdyż wówczas analizowane przepisy by się wzajemnie wykluczały. Dodatkowo nie można w tym przypadku mówić, że pismo zgodnie z art. 153 § 1 op zwraca się nadawcy. Jak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny: "Przy bezskutecznej próbie doręczenia pisma w siedzibie organu podatkowego - przez pracownika organu, to jest w sposób określony w art. 148 § 2 pkt 1 o.p., nie wystąpi		skutków odmowy przyjęcia pisma w siedzibie organu podatkowego a nie do sposobu doręczenia pisma, o którym mowa w art. 144 § 1b oraz 1c O.p. w sytuacji, gdy nie jest możliwe doręczenie pisma w siedzibie organu podatkowego.

			zwrócenie pisma do nadawcy, czego wymaga art. 153 § 1 o.p.; pismo nie zostanie po prostu faktycznie doręczone, **nie będzie natomiast powodu żeby zwracać je organowi podatkowemu bądź pracownikowi organu, bo nieprzerwanie będzie pozostawać w dyspozycji tegoż organu**". (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 17.07.2015 r., II FSK 1529/13, LEX nr 1767078).		
68.	art. 1 pkt 56 projektu, (art. 165 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	KRDP poddaje pod rozwagę techniczną korektę w zakresie proponowanego przepisu. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest postępowaniem wszczynanym wyłącznie na żądanie strony. Niezasadne wydaje się wobec tego być zapis, że nie stosuje się § 2 i § 4 (paragrafów dotyczących wszczynania postępowania z urzędu) skoro ze swojej istoty postępowanie te i tak nie jest wszczynane z urzędu – przepisy te nie mają więc do niego zastosowania.		**Uwaga uwzględniona**.
69.	art. 1 pkt 57 projektu, projektowany art. 199b Ordynacji podatkowej	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Postulowana propozycja wymagałaby pogłębionej analizy i przeformułowania przepisów, aby to właśnie w Ordynacji podatkowej zostały umieszczone pełne regulacje, do których w proponowanej wersji odsyłać ma art. 199b § 2 o.p. Należy ocenić pozytywnie podjęcie próby w zakresie wprowadzenia komentowanej regulacji do Ordynacji podatkowej. Niemniej budzi istotne wątpliwości odesłanie do odpowiednio		**Uwaga nieuwzględniona.** 1. Odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wydanych na podstawie tej ustawy pozwala na osiągnięcie spójności wprowadzanej

			stosowanych przepisów art. 76 ust. 2–7 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wydane na podstawie art. 76 ust. 8 tej ustawy. Te przepisy nie zapewniają w ocenie KRDP odpowiednich gwarancji procesowych dla strony, uczestników postępowania czy innych osób przesłuchiwanych w trybie „na odległość". W szczególności nie powinno się akceptować tylko protokołu częściowego („Z przesłuchania sporządza się protokół, którego treść ograniczona jest do zapisu najbardziej istotnych oświadczeń osób biorących w nim udział. Zapis obrazu i dźwięku stanowią załącznik do protokołu" – art. 76 ust. 4). Nieuzasadnione zawężenie możliwości otrzymania kopii tylko dla kontrolowanego („Kontrolowany ma prawo otrzymać, na swój koszt, jedną kopię zapisu dźwięku lub obrazu" – art. 76 ust. 5.). A co ze świadkami czy biegłym. Także ograniczenie do jednej sztuki budzi uzasadnione wątpliwości. Przekazanie kopii zapisu wyłącznie w budynku organu prowadzącego kontrolę celno-skarbową – znaczne utrudnienie dla osoby przesłuchiwanej. Możliwość udostępnienia w innym organie wymaga zgody – co może realnie być niedostępne dla zainteresowanych		instytucji z instytucją uregulowaną już w ustawie o KAS oraz zapewnieniu skrótowości tekstu przepisów zawartych w nowelizacji. Wobec istnienia analogicznej regulacji w ustawie o KAS nie ma potrzeby zawierania pełnej regulacji w Ordynacji podatkowej, w której ustawodawca zawarł już odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów ustawy o KAS (por. art. 119l, art. 119zfn oraz art. 119zzs). 2. Stronie oraz świadkowi przesłuchiwanym w trybie zdalnym będą przysługiwały na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej te same gwarancje procesowe jak w przypadku przesłuchania na miejscu (art. 190, art. 196 § 1-3 O.p.). W zakresie sporządzenia protokołu zastosowanie znajdą przepisy już zawarte w Ordynacji podatkowej.

			Do rozważania czy nie zagwarantować także możliwości zapisania przebiegu przesłuchania przez osoby przesłuchiwane.		3. Na podstawie art. 172 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej protokół sporządza się w szczególności z przesłuchania strony i świadka. Zgodnie z art. 173 § 1 Ordynacji podatkowej protokół sporządza się tak, aby z jego treści wynikało, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał, kto i w jakim charakterze był przy nich obecny, co i w jaki sposób w wyniku tych czynności ustalono i jakie uwagi zgłosiły obecne osoby, a sam protokół odczytuje się wszystkim (art. 173 § 2 O.p.). Regulacje te zapewniają, że przesłuchiwany będzie miał wgląd w treść protokołu i będzie mógł zgłosić do jego treści uwagi. 4. Postulat rozszerzenia możliwości otrzymania kopii zapisu dźwięku lub obrazu przesłuchania dla świadków i biegłych jest niezasadny. Zapis dźwięku lub obrazu będzie włączany do akt postępowania,

					a prawo wglądu w akta sprawy na podstawie art. 178 § 1 Ordynacji podatkowej przysługuje jedynie stronie postępowania. Nadto przepisy art. 199b O.p. nie dotyczą biegłych. 5. W kwestii przekazywania kopii zapisu obrazu lub dźwięku będzie możliwe odpowiednie zastosowanie § 15 rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 19 lipca 2021 r. (Dz.U. z 2021 r. poz. 1457) w sprawie utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów kontroli celno-skarbowej wydane na podstawie art. 76 ust. 6 ustawy o KAS. Oznacza to, że przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku nastąpi przez upoważnionego pracownika organu podatkowego za pokwitowaniem odbioru. Przepisy § 15 ww. rozporządzenia nie regulują

					miejsca przekazania kopii zapisu obrazu lub dźwięku. Wskazane w pkt 5 uwagi ograniczenie co do miejsca dotyczy udostępnienia kopii zapisu obrazu lub dźwięku (§ 13 ww. rozporządzenia). Jest to uzasadnione, ponieważ udostępnienie akt sprawy następuje w lokalu organu podatkowego, co wynika z art. 178 § 2 Ordynacji podatkowej. 6. Zapisanie przebiegu przesłuchania przez stronę postępowania nie jest konieczne z uwagi na możliwość uzyskania przez stronę kopii zapisu dźwięku i obrazu. Zapisanie przebiegu przesłuchania przez świadka jest nieuzasadnione, bo świadek nie ma dostępu do akt sprawy.
70.	art. 1 pkt 59 projektu, (art. 213 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Negatywna rekomendacja. Obecnie odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Zmiana zakłada zniesienie możliwości złożenia zażalenia na przedmiotowe postanowienie o odmowie uzupełnienia lub		**Uwaga nieuwzględniona** Projektowana zmiana nie przewiduje odebrania podatnikowi możliwości złożenia wniosku o uzupełnienie lub sprostowanie

			sprostowania decyzji przy jednoczesnym wskazaniu w uzasadnieniu, że postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły być skarżone w odwołaniu od decyzji, co wynika z art. 237 Ordynacji podatkowej. Należy jednak podkreślić, że strona może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, zażądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia lub co do prawa odwołania, prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia w tych kwestiach. Są to elementy kluczowe z punktu widzenia pisma, które charakteryzuje się przymiotem decyzji. Zgodnie z art. 210 § 1 pkt 5 oraz 7 Ordynacji podatkowej – decyzja zawiera rozstrzygnięcie oraz pouczenie o trybie odwoławczym (jeżeli od decyzji służy odwołanie). Jeżeli w ocenie podatnika akt tych elementów nie zawiera – może wnieść o jego sprostowanie lub uzupełnienie, ale powinien mieć również możliwość, aby zweryfikowane to zostało w ewentualnym postępowaniu zażaleniowym przez odpowiedni organ. Dopiero finalne ustalenie prawidłowości lub braków w tym zakresie powinno być podstawą do dalszego procedowania w ramach ewentualnego postępowania odwoławczego.		decyzji, a jedynie uniemożliwienie wykorzystywania instytucji zażalenia w celu nadużycia prawa. Ponadto, postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły zostać zaskarżone w odwołaniu od decyzji, na podstawie art. 237 O.p., co stanowi wystarczającą ochronę praw i interesów podatnika.

			Możliwość wszczęcia w tym zakresie postępowania zażaleniowego stanowi możliwe do skorzystania przez podatnika uprawnienie i nie powinno być rozpatrywane w kategorii obstrukcji postępowania.		
71.	art. 1 pkt 59 projektu (art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej)	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP)**	Projekt zakłada skreślenie w art. 213 w § 5 w zdaniu pierwszym wyrazów „*na które służy zażalenie*”. **Proponuje się pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu.** Zawarta w Projekcie zmiana odbiera podatnikowi możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, a co za tym idzie ogranicza jego środki ochrony prawnej i osłabia gwarancje procesowe. W Uzasadnieniu wskazano, że celem wprowadzonej zmiany jest ograniczenie instrumentalnego wszczynania postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia. Wprowadzenie przedmiotowej zmiany uniemożliwi wniesienie zażalenia na postanowienie organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji również w przypadkach, gdy celem strony jest rzeczywiste uzyskanie uzupełnienia lub sprostowania decyzji.	*Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio.*	**Uwaga nieuwzględniona** Postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły zostać zaskarżone w odwołaniu od decyzji, na podstawie art. 237 O.p., co stanowi wystarczającą ochronę praw i interesów podatnika.
72.	Art. 1 pkt 59 projektu (art. 213 § 5	**Stowarzyszenie Księgowych**	Projekt zakłada skreślenie w art. 213 w § 5 w zdaniu pierwszym wyrazów „na które służy zażalenie”.	**Proponujemy pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu:**	**Uwaga nieuwzględniona** Postanowienia organu podatkowego o odmowie

	Ordynacji podatkowej)		Zawarta w projekcie zmiana odbiera podatnikowi możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, a co za tym idzie ogranicza jego środki ochrony prawnej i osłabia gwarancje procesowe. W Uzasadnieniu wskazano, że celem wprowadzonej zmiany jest ograniczenie instrumentalnego wszczynania postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia. Wprowadzenie przedmiotowej zmiany uniemożliwi wniesienie zażalenia na postanowienie organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji również w przypadkach, gdy celem strony jest rzeczywiste uzyskanie uzupełnienia lub sprostowania decyzji.	„Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio”.	uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły zostać zaskarżone w odwołaniu od decyzji, na podstawie art. 237 O.p., co stanowi wystarczającą ochronę praw i interesów podatnika.
73.	Art. 1 pkt 60 projektu (art. 228 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Negatywna rekomendacja. Wszystkie pisma składane przez podatnika do organu podatkowego są podaniami w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Odwołanie (choć w doktrynie przyjmuje się, że jest kwalifikowanym podaniem), to jednak zgodnie z Ordynacją jest nadal podaniem i jako takie podlega ewentualnemu uzupełnieniu w trybie art. 169 op. Wprowadzenie przedmiotowej zmiany doprowadzi do nieuzasadnionego dualizmu wśród braków formalnych oraz będzie stanowiło zaprzeczenie jednej kluczowych zasad postępowania podatkowego, jaką jest zasada budzenia zaufania		**Uwaga wyjaśniona** Wprowadzenie projektowanej zmiany pozwoli na zastosowanie art. 228 § 1 Ordynacji podatkowej i wydanie postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, bez względu na rodzaj braków formalnych odwołania. Projekt nie przewiduje ograniczenia stosowania art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej w

			obywateli do organów podatkowych (art. 121 § 1 op), który to organ w związku z proponowana zmianą będzie władny, np. z uwagi na brak identyfikatora podatkowego, do pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia, bez wcześniejszego „zwrócenia uwagi" podatnikowi, aby brak ten uzupełnił. Poszerzanie przesłanek umożliwiających pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia jest niebezpieczne, ponieważ ogranicza również prawo podatnika do kwestionowania rozstrzygnięć podatkowych. Należy podkreślić, że w obecnym brzemieniu przepisów przesłanki ograniczające już obowiązują, a dalsze ich poszerzanie uważamy za ingerencję w podstawowe prawa podatnika.		postępowaniu odwoławczym. Zgodnie z art. 235 Ordynacji podatkowej, w sprawach nieuregulowanych w art. 220-234 w postępowaniu przed organami odwoławczymi mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji. Projektowana zmiana nie wyłącza zatem stosowania art. 169 § 1 O.p. w postępowaniu odwoławczym, co zostało wyraźnie wskazane w uzasadnieniu do projektu.
74.	art. 1 pkt 61 projektu (art. 274 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	Projekt przewiduje waloryzację kwoty, o której stanowi art. 274 § 1 pkt 1 o.p. (**zwiększenie wysokości korekty dokonywanej przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających z kwoty 5.000 do 10.000 zł**) oraz kwoty z art. 62b w § 1 w pkt 3 o.p. (**zwiększenie kwoty z 1.000 zł do 5.000 zł w przypadku zapłaty podatku danego podatnika przez osobę trzecią**). Wskazać należy, że waloryzacja kwot poprzez podniesienie ich wysokości do danych wysokości jest rozwiązaniem wadliwym. **Wskazane jest wprowadzenie mechanizmu, który pozwoli na waloryzację wskazanych wartości w oparciu o obiektywne kryteria** (np. wysokość średniego wynagrodzenia podawane przez GUS,		**Uwaga nieuwzględniona.** Podtrzymujemy stanowisko, zgodnie z którym wskazana w ustawie kwota 10.000 zł zapewni poczucie stabilności wprowadzonej regulacji oraz zapobiegnie konieczności przeprowadzania cyklicznych waloryzacji. Takie cykliczne waloryzacje są właśnie dokonywane w przywołanym przez KRRP przykładzie, gdzie co roku

			wynagrodzenie minimalne), dzięki czemu aby dokonać waloryzacji nie będzie potrzebne przeprowadzenie procesu legislacyjnego. Projektodawca w odniesieniu się do uwag wskazał, że kwota 10.000 zł zapewni poczucie stabilności wprowadzonej regulacji oraz zapobiegnie konieczności przeprowadzania cyklicznych waloryzacji. Wydaje się, że wprowadzenie mechanizmy waloryzacji z mocy prawa (jak np. przewidziana w ordynacji podatkowej kwota minimalnej wartości rzeczy, które mogą być przedmiotem zestawu skarbowego; art. 41 o.p.) **pozwala na uniknięcie konieczności przeprowadzania cyklicznych waloryzacji, ponieważ dokonywane są one z mocy prawa**. Ustawodawca nie musi dokonywać waloryzacji poprzez przeprowadzenie procesu legislacyjnego, lecz wprowadza z góry znany mechanizm.		aktualną wysokość kwoty na dany rok ogłasza, w drodze obwieszczenia w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski", minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z Prezesem Głównego Urzędu Statystycznego (art. 119 § 2 O.p.). Taka waloryzacja wymaga przeprowadzenia corocznie procesu legislacyjnego.
75.	**Art. 1 pkt 76 lit c. projektu Art. 299e § 3 O.p.**	**Polska Izba Biegłych Rewidentów**	Krajowa Rada Biegłych Rewidentów podtrzymuje stanowisko dotyczące ww. projektu, wyrażone w piśmie z dnia 16 kwietnia 2025 r., znak: R-0250410. Uwagi z pisma z 16 kwietnia 2025 r. znak: R-0250410: W zaproponowanym artykule O.p. wskazuje się, aby Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępniał Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego dane zawarte w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących, znajdujące się w Centralnym Rejestrze Danych	Jak z powyższego wynika, Polska Agencja Nadzoru Audytowego ma dostęp do jawnego KRS i dostępnego dla wszystkich elektronicznego katalogu dokumentów spółek. Uzasadnienie projektu wskazuje wyłącznie na sprawozdania finansowe, w ogóle nie odnosząc się do dokumentów dotyczących tych	**Uwaga wyjaśniona.** W wyniku wniesienia uwag w ramach pierwszych uzgodnień (do projektu z 26 marca 2025 r.) w uzasadnieniu projektu doprecyzowano, że dokumenty dotyczące sprawozdań finansowych, znajdujące się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych, które będą

			Podatkowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 90 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2024 r. poz. 1035, z późn. zm. zwana dalej ustawą o biegłych rewidentach). W „Uzasadnieniu" (str. 102) dotyczącym wskazanej zmiany zostało tylko wyjaśnione, że „Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny m.in. nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich. Nadzór nad działalnością Agencji sprawuje Minister Finansów. Agencja dysponuje uprawnieniami do dostępu do Krajowego Rejestru Sprawozdań (art. 8a ust. 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym). Nie dysponuje jednak analogicznym uprawnieniem w odniesieniu do sprawozdań finansowych składanych Szefowi KAS. Sprawozdania te znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych i obejmują zarówno sprawozdania złożone bezpośrednio do Szefa KAS, jak i złożone do KRS, a następnie udostępnione Szefowi KAS". Ponadto w „OSR" na str. 7 wskazano, że: „Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawująca nadzór publiczny m.in. nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich nie ma zapewnionego dostępu do sprawozda finansowych znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych" oraz na str. 16-17 „Zapewnienie Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego dostępu do danych	sprawozdań, a zgodnie z projektowanym art. 299e § 3 O.p. Polska Agencja Nadzoru Audytowego ma mieć zapewniony dostęp nie tylko do sprawozdań finansowych, ale także dokumentów ich dotyczących. Brak też jakiegokolwiek określenia w projektowanym przepisie co należy rozumieć przez te dodatkowe dokumenty. Ponadto należy zauważyć niespójność we wskazanych wyjaśnieniach. W przepisie następuje odniesienie do art. 90 ustawy o biegłych rewidentach, w dokumentach oceniających jest wskazany art.88 tejże ustawy. Art. 90 ustawy o biegłych rewidentach odnosi się do bardzo szerokiego zakresu zadań wykonywanych przez Polską Agencję Nadzoru Audytowego, dlatego też nie ma tutaj bezpośredniego związku projektowanej zmiany O.p. ze wszystkimi tymi zadaniami Podobnie art. 88 ustawy o biegłych rewidentach to bardzo ogólne wskazanie sprawowania nadzoru	przekazywane Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego obejmują sprawozdania z badania tych sprawozdań finansowych. Nadto rozszerzono także uzasadnienie projektu w zakresie celu pozyskiwania danych przez Agencję.

			zawartych w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących, znajdujących się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych. Ułatwi to Agencji realizację zadań określonych w art.88 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym”.	publicznego nad działalnością audytorską. W związku z powyższym nie jest możliwe określenie: - celowości zaprojektowanej zmiany, - jej zakresu i adekwatności do tak szeroko wskazanych zadań Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego, - sposobu wykorzystania udostępnionych informacji. Reasumując w naszej opinii projektowana regulacja art. 299e §3 O.p. jest niespójna, nieprecyzyjna, nie znalazła właściwego wyjaśnienia i uzasadnienia zwłaszcza w zakresie celu i adekwatności proponowanych rozwiązań. W tej sytuacji nie jest też możliwa właściwa ocena skutków i wpływu zaprojektowanej zmiany na prowadzenie działalności przez biegłych rewidentów, a także zasad zachowania tajemnicy skarbowej.	

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

76.	art. 1 pkt 69 projektu, (art. 299i Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Pomimo doprecyzowania art. 299i op zgodnie ze zgłoszoną uwagą, to jednak zauważalne są pewne problemy praktyczne: - faktyczne możliwości uzyskiwania zgód podwykonawców, - realną możliwość listy osób lub podmiotów, które mogą mieć faktycznie dostęp do danych chronionych - zwłaszcza w świetle powszechnego BtB w firmach informatycznych - brak sankcji dla tych osób wobec składanego przyrzeczenia - przynajmniej ja nie widzę tej podstawy bo choć co prawda mają złożyć przyrzeczenie to w mojej ocenie nie są osobami, które są zobowiązane do przestrzegania tajemnicy na podstawie ordynacji, a jedynie na podstawie umowy, o której mowa w tym przepisie. Opracowując przedmiotową regulacje można wykorzystać doświadczenia z outsourcingu i pod-outsourcingu dla banków i zachowania tajemnicy bankowej.		**Uwaga częściowo uwzględniona** Na mocy dodanego przepisu art. 294 § 1 pkt 9 O.p. osoby działające w imieniu podmiotów świadczących usługi informatyczne na rzecz organów podatkowych będą, tak jak pracownicy organów podatkowych, składać przyrzeczenie, o którym mowa w art. 294 § 2 O.p. Jako osoby obowiązane do zachowania tajemnicy skarbowej będą podlegać odpowiedzialności na podstawie art. 306 O.p.
77.	art. 7 oraz art. 13 projektu	**Związek Banków Polskich**	Tajemnica zawodowa oraz zakres informacji w opisie schematu podatkowego Na mocy art. 104 ust. 1 Prawa bankowego, bank, osoby w nim zatrudnione oraz osoby, za których pośrednictwem bank wykonuje czynności bankowe, są obowiązane zachować tajemnicę bankową, która obejmuje wszystkie informacje dotyczące czynności bankowej, uzyskane w czasie		**Uwaga nieuwzględniona:** MDR jest implementowane do systemów państw członkowskich zgodnie z DAC6/8 . Odnośnie tajemnicy bankowej należy podkreślić, że nowelizacja wprowadza

			negocjacji, w trakcie zawierania i realizacji umowy, na podstawie której bank tę czynność wykonuje (dalej tajemnica bankowa). Na mocy art. 147 w zw. z art. 148 Ustawy o obrocie instrumentami finansowymi, podmioty w nim wskazane, analogicznie do tajemnicy bankowej, zobowiązane są do utrzymania w tajemnicy czynności dokonywanych w związku z obrotem instrumentami finansowymi lub inne czynności związane z tym obrotem (tajemnica obrotu). Projektowane przepisy w art. 7 oraz art. 13 wyłączają obowiązek zachowania ww. tajemnic zawodowych, którymi ustawowo objęte są instytucje finansowe. Regulacje w projektowanym kształcie zobowiązują instytucje finansowe do raportowania transakcji klientów, o których informacje pozyskały w ramach wykonywania czynności bankowych (informacje podlegające ochronie tajemnicy bankowej) oraz czynności związanych z obrotem instrumentami finansowymi (informacje podlegające ochronie tajemnicy obrotu). Uchylenie tajemnicy bankowej oraz tajemnicy o obrocie w projektowanych przepisach, prowadzi do naruszenia zasady zaufania do państwa i porządku prawnego, dodatkowo naruszając zasadę proporcjonalności oraz konstytucyjny obowiązek ochrony praw jednostki. Zawężenie zakresu		obowiązek udzielania informacji wyłącznie Szefowi KAS stanowiących tajemnicę bankową w odniesieniu do schematów podatkowych. Zmiana podejścia do tajemnicy bankowej wynika z orzecznictwa TSUE w sprawie C-694/20 Orde van Vlaamse Balies i inni z dnia 8 grudnia 2022 r., który doprowadził do zmiany DAC6 Dyrektywą DAC8. W ramach tej nowelizacji zmianie w dniu 13 listopada 2023r. uległ m.in art. 8ab ust 5 dyrektywy - kluczowe jest, że zmianie uległo sformułowanie "tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego" na "prawniczej tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego". Co zawęziło możliwość do zwolnienia się z raportowania - jedynie do promotorów, których

			podmiotów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej wyłącznie do podmiotów uprawnionych do reprezentowania klientów przed sądem nie znajduje uzasadnienia w przepisach prawa. W związku z powyższym sektor bankowy podtrzymuje uprzednio zgłoszoną w niniejszym zakresie uwagę i postuluje, aby nie wyłączać tajemnicy bankowej oraz tajemnicy o obrocie z zakresu pojęcia prawnie chronionej tajemnicy zawodowej oraz pozostawić jej regulację w kształcie funkcjonującym obecnie w przepisach o schematach podatkowych. Końcowym postulatem sektora jest kwestia przepisów przejściowych. Przepis art. 38 projektu ustawy zmieniającej zakłada, że zasadniczo zmiany w zakresie MDR mają wejść w życie 1 lipca 2026 r. (pierwotnie był to 1 stycznia 2026 r.). Zasadniczo, samo wydłużenie vacatio legis oceniane jest pozytywnie, jednak wszystkie zmiany w zakresie MDR powinny wejść w życie równocześnie, tj. z dniem 1 lipca 2026 r. Pozwoli to na uniknięcie problemów interpretacyjnych oraz na stosowne przygotowanie dużych organizacji do wprowadzanych zmian.		obowiązuje "prawnicza tajemnica". Kolejnym wyrokiem TSUE w sprawie C-623/22 Belgian Association of Tax Lawyers i inni z dnia 29 lipca 2024 r. TSUE wskazał, że uprawnienie do zwolnienia się z raportowania określone w zmienionym art. 8ab ust 5 DAC6 odnosi się wyłącznie do osób, które wykonują swoją działalność zawodową zgodnie z jednym z tytułów zawodowych wymienionych w art. 1 ust. 2 lit. a) dyrektywy 98/5/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 16 lutego 1998 r. mającej na celu ułatwienie stałego wykonywania zawodu prawnika w państwie członkowskim innym niż państwo uzyskania kwalifikacji zawodowych (w ramach Polski adwokatowi i radcy prawnemu) a nie innym profesjonalistom (np. księgowym), nawet jeśli są

					objęci tajemnicą zawodową w prawie krajowym**. W ramach uwagi o przesunięciu terminu wejścia w życie ustawy – uwaga uwzględniona.**
78.	art. 8 pkt 2 projektu (art. 15 Ordynacji podatkowej)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Negatywna rekomendacja. KRDP sprzeciwia się proponowanemu dodaniu art. 15 § 1a KKS, który przewiduje możliwość nałożenia na sprawcę lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej obowiązku uiszczenia „równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej" – nawet po jej przedawnieniu. Tego rodzaju rozwiązanie radykalnie zmienia funkcję postępowania karnego skarbowego, nadając mu wymiar quasi-podatkowy. Organy prowadzące postępowanie przygotowawcze oraz sądy powszechne zostałyby de facto upoważnione do rekonstrukcji zobowiązania podatkowego, pomimo że jego dochodzenie nie jest już możliwe w postępowaniu podatkowym z uwagi na przedawnienie. W ocenie KRDP budzi wątpliwości możliwość stosowania tego przepisu w sytuacji w której wysokość zobowiązanie określonego w deklaracji podatkowej nie została zakwestionowana decyzją wydaną w określonym trybie, a decyzja taka nie podlegała kontroli sądowo-administracyjnej.		**Uwaga nieuwzględniona** Projektowane zmiany przewidują, że wprowadzona zostanie możliwość uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 15 § 1a i art. 38 § 1 kks). Rozwiązanie określone w art. 15§ 1a kks wskazuje, że uiszczenie równowartości uszczuplonego podatku po jego przedawnieniu będzie występowało w kilku wypadkach wskazanych w Kodeksie i będą one dotyczyć instytucji korzystnych dla sprawcy, tj. wyłączenia lub złagodzenia odpowiedzialności karnej. Jednocześnie zostanie

			Brak takiej decyzji określającej kwotę zobowiązania podatkowego w wysokości innej niż zadeklarowana w deklaracji oznacza, że obowiązuje ustawowe domniemanie, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty (jest podatkiem prawidłowym) (art. 21 Ordynacji podatkowej). Obawiamy się, że przepis ten może stać się furtką do pozasystemowego (tj. omijającego obowiązek wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego) dochodzenia przedawnionych podatków, co podważy sens całego systemu przedawnienia i ochrony podatnika (któremu nie wydano w terminie decyzji podatkowej) przed nieskończoną ekspozycją na obowiązek zapłaty		dodany art. 38 § 4 kks, który umożliwi sądowi orzeczenie równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary. Pozwoli to na zabezpieczenie interesu Skarbu Państwa w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których uszczuplenie należności publicznoprawnej jest dużej wartości, pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego.(np. wyłudzeniach VAT). Z art. 8 kpk mającego zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym wynika, że decyzje podatkowe nie są wiążące dla sądów karnych z uwagi na samodzielność jurysdykcyjną. Decyzja podatkowa może stanowić dowód w postępowaniu karnym skarbowym, który podlega jednak zasadzie swobodnej oceny dowodów

					zgodnie z art. 7 kpk. Stąd też możliwe jest dokonanie przez sąd karny ustaleń odmiennych niż znajdujące się w decyzji podatkowej. Przedstawione obawy, że projektowane przepisy mogą stać się furtką do pozasystemowego dochodzenia przedawnionych podatków są nieuzasadnione, ponieważ projektowane rozwiązanie w postaci uiszczenia równowartości uszczuplonego podatku po jego przedawnieniu będzie miało zastosowanie w postępowaniach karnych w przypadku złagodzenia odpowiedzialności karnej oraz w przypadku nadzwyczajnego obostrzenia kary zgodnie z art. 38 kks.
79.	art. 8 pkt. 5 projektu oraz art. 8 pkt 1 i pkt 2	**Polska Izba Ubezpieczeń**	**Propozycja usunięcia art. 44 § 2 ustawy Kodeks karny skarbowy.** Na etapie opiniowania I wersji Projektu ustawy, wskazywaliśmy, że zaproponowana przez Ministerstwo Finansów zmiana pozwoli organom		**Uwaga nieuwzględniona** Projektowana regulacja w postaci uchylenia art. 44 § 2 kks pozwoli na oddzielenie terminu przedawnienia

			podatkowym nałożyć na podatnika karę nawet po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Organy podatkowe będą mogły ukarać podatnika, także w sytuacji, gdy poprawność złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej nie została zakwestionowana przez organ podatkowy, z uwagi na upływ terminu przedawnienia. Podatnik nie będzie mógł skorygować deklaracji podatkowej, ponieważ upłynie termin przedawnienia, natomiast organ podatkowy będzie mógł nałożyć na niego karę za przestępstwo skarbowe.		należności publicznoprawnej od terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Rozwiązania to jest konieczne, ponieważ spowoduje uniknięcie niepożądanego zjawiska w stanie prawnym po likwidacji przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, której konsekwencją w praktyce byłoby skrócenie terminu przedawnienia niektórych typów czynów zabronionych o najwyższym zagrożeniu karnym, charakteryzujących się wysoką szkodliwością społeczną. Podstawowy okres przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi bowiem 5 lat, natomiast okres przedawnienia przestępstw o wysokiej szkodliwości społecznej wynosi 10 lat. Umożliwi to prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenie do skazania

					sprawców poważnych przestępstw skarbowych (szczególnie w sprawach, w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy dotyczący np. karuzel podatkowych).
80.	art. 8 pkt. 5 i pkt. 1-2 projektu oraz art. 8 pkt 1 i pkt 2)	**Konfederacja Lewiatan**	Wadliwość merytoryczna uchylenia art. 44 § 2 Kodeksu karnego skarbowego (art. 8 pkt. 5 **projektu oraz art. 8 pkt. 1 i pkt. 2)** Art. 8 pkt. 5 Projektu Nowelizacji W przepisie art. 8 pkt 5 lit. a) Projektu nowelizacji zaproponowano uchylenie w całości art. 44 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 633, „KKS"), zgodnie z którym: *„Karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpił przedawnienie tej należności".* Jak wynika z uzasadnienia Projektu nowelizacji, propozycja uchylenia tego przepisu związana jest przede wszystkim z projektowanym uchyleniem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynaci podatkowej, tj.:*„Zmiany w Kodeksie karnym skarbowym są związane z projektowanym uchyleniem art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, który przewiduje*		**Uwaga nieuwzględniona** Intencją ustawodawcy jest oddzielenie terminu przedawnienia należności publicznoprawnej od terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Powyższa zmiana spowoduje, że inaczej niż dzisiaj, w toku już prowadzonych postępowań karnych skarbowych, może nastąpić przedawnienie podatku, powiązanego bezpośrednio z popełnionym czynem którego skutkiem jest uszczuplenie podatku. Przedawnienie podatku - z różnych powodów, często proceduralnych - nie oznacza, że nie popełniono

			przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, co ma obecnie wpływ na wydłużenie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tym samym występować będą przypadki, gdy w toku postępowania o przestępstwo skarbowe (zarówno przygotowawczego jak i przed sądem) nastąpi przedawnienie zobowiązania podatkowego, odpowiadającego uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Pozostawienie przesłanki przedawniania karalności czynu określonej w art. 44 § 2 skutkowałoby brakiem możliwości prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenia do skazania sprawców poważnych przestępstw skarbowych, w sprawach w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowych będący następstwem wielowątkowych kontroli celno-skarbowych, kontroli podatkowych lub postępowań podatkowych. Karalność ta musi być także zapewniona w przypadku postępowań prowadzonych przez Prokuraturę Europejską (EPPO), do której Polska przystąpiła od marca 2024 r. Proponowane zmiany uchylają zatem w całości art. 44 § 2 zawierający przesłankę		przestępstwa. Zapobiegnie to unikaniu odpowiedzialności karnej w sytuacji, gdy faktycznie doszło do popełnienia przestępstwa skarbowego. Już dziś w przypadku przestępstw skarbowych nie skutkujących bezpośrednio uszczupleniem należności publicznoprawnej (np. posługiwanie się nierzetelnymi fakturami, nierzetelne prowadzenie ksiąg) a powiązanych z rozliczeniami podatkowymi, . czy 277a kodeksu karnego. Stąd też uchyla się przesłankę przedawnienia karalności czynu zabronionego w przypadku przedawnienia należności publicznoprawnej (najczęściej podatku). Umożliwi to prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenie do skazania sprawców poważnych

			przedawnienia karalności czynu także w przypadku przedawnienia należności publicznoprawnej”. Projektodawca uznaje zatem, że skoro uchyleniu podlegałby przepis przewidujący zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego skarbowego, to należy uchylić także art. 44 § 2 KKS jako przepis, który dotychczas przewidywał przedawnienie karalności przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej w sytuacji, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Tę zmianę należy ocenić krytycznie i postulujemy pozostawienie art. 44 § 2 KKS w mocy, a zatem rezygnację z art. 7 pkt 2 lit. a) Projektu nowelizacji. Proponowane rozwiązanie jest przede wszystkim wadliwie merytorycznie. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że art. 44 § 2 KKS został wprowadzony jeszcze w pierwotnym brzmieniu KKS, co oznacza, że ten przepis obowiązywał na długi czas przed tym zanim wprowadzono art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. Nie ma zatem podstaw stanowisko, że uchylenie art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej wymagało jednoczesnego uchylenia art. 44 § 2 KKS, gdyż ustawodawca niezależnie od obowiązywania tej podstawy zawieszenia biegu terminu przedawnienia		przestępstw skarbowych (szczególnie w sprawach, w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy dotyczący np. karuzel podatkowych). Uchylenie art. 44 § 2 kks – nie oznacza że odpowiedzialność sprawcy – czyli podatnika lub osoby działającej w jego imieniu - jest „wieczna”. Nawet w przypadku najpoważniejszych przestępstw ogranicza je termin przedawnienia karalności. Dla większości czynów związanych z uszczupleniami podatkowymi wynosi on 5 lat – czyli dokładnie tyle ile przedawnienie samego podatku w Ordynacji Podatkowej. Wg szacunków MF stanowi to ok 90% wszczynanych obecnie spraw karnych skarbowych związanych z uszczupleniami podatkowymi. Natomiast okres przedawnienia karalności

			zobowiązań podatkowych uznawał, że karalność tego rodzaju przestępstw karnych skarbowych powinna podlegać przedawnieniu wraz z przedawnieniem tej należności. Takie rozwiązanie wynika z funkcji prawa karnego skarbowego oraz niejako następczego charakteru postępowania karnego skarbowego względem postępowania podatkowego. Prawo karne skarbowe jako część prawa karnego musi być także stosowane zgodnie z zasadą ultima ratio, a zatem dopiero gdy inne środki nie pozwalają na realizację określonych celów. Wadliwość merytoryczna tego rozwiązania polega na tym, że przedawnienie zobowiązania podatkowego jest normalnym skutkiem upływu czasu przewidzianym przez przepisy podatkowe. Z mocy prawa, przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego (art. 59 § 1 pkt 9 Ordynacji podatkowej). Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego przez przedawnienie powoduje skutek, iż obywatel-podatnik nie jest już nic Państwu winien, co oznacza, że w przypadku przestępstw uszczupleniowych brak jest jakiejkolwiek możliwości afirmacji stanowiska, że doszło do uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie z powodu braku ustawowych znamion przestępstwa. Wykreślenie przepisu art. 44 § 2 KKS nie spowoduje w żaden sposób		najpoważniejszych przestępstw skarbowych wynosi 10 lat. Zatem ze względu na brak wpływu na przedawnienie podatku (likwidacja art. 70§6 pkt1 OP) i powyższe statystyki, prowadzenie postępowań karnych skarbowych po przedawnieniu podatku powinno mieć charakter wyjątkowy. Projektowane zmiany przewidują, że wprowadzona zostanie możliwość uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 15 § 1a i art. 38 § 1 kks). Rozwiązanie określone w art. 15§ 1a kks wskazuje, że uiszczenie równowartości uszczuplonego podatku po jego przedawnieniu będzie występowało w kilku wypadkach wskazanych w

			osiągnięcia celu wskazanego w uzasadnieniu projektu, tj. umożliwienia ścigania sprawców poważnych przestępstw skarbowych, ponieważ skutek przedawnienia eliminuje jakikolwiek dług podatnika stanowiący na gruncie kodeksu karnego skarbowego należność publicznoprawną. Usunięcie tego przepisu będzie prowadzić do tego, że w sytuacji, gdy dojdzie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, istnieć będzie wyłącznie teoretyczna możliwość prowadzenia postępowania karnego skarbowego, które jednak prowadzić będzie musiało wyłącznie do umorzenia z uwagi na brak znamion ustawowych przestępstwa skarbowego w postaci uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje jego wygaśnięcie, a zatem w momencie wystąpienia skutku w postaci przedawnienia przestaje ono istnieć i nie może być egzekwowane, niezależnie od tego, czy zostało zapłacone przez podatnika w wymaganej wysokości czy też nie. Co istotne, w świetle art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, to podatek wykazany w deklaracji stanowi podatek do zapłaty. Dopiero gdyby w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdził, że podatnik, mimo ciążącego na nim 3/4 obowiązku, nie zapłacił w		Kodeksie i będą one dotyczyć instytucji korzystnych dla sprawcy, tj. wyłączenia lub złagodzenia odpowiedzialności karnej. Jednocześnie zostanie dodany art. 38 § 4 kks, który umożliwi sądowi orzeczenie równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary. Pozwoli to na zabezpieczenie interesu Skarbu Państwa w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których uszczuplenie należności publicznoprawnej jest dużej wartości, pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego.(np. wyłudzeniach VAT).

			całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, to organ podatkowy może wydać decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego (por. art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej). Tak długo, jak organ podatkowy nie wyda decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż wynikająca z deklaracji, to deklaracja jest skuteczna, a wykazana w niej wysokość podatku jest prawidłowa. Czas na wydanie takiej decyzji określającej jest ograniczony terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli taka decyzja nie zostanie wydana, to deklaracja nie może być podważana i rozliczenie podatnika jest po prostu prawidłowe. W żaden sposób nie może tych skutków niweczyć procedura karna skarbowa. Jest to po prostu systemowo niemożliwe w sytuacji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez jego przedawnienie. W przypadku przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej konieczne jest stwierdzenie wystąpienia tych właśnie elementów przedmiotowo istotnych. Odpowiedzialność karnoskarbowa nie może mieć zatem miejsca, jeżeli zobowiązanie podatkowe już nie istnieje z		

			uwagi na jego wygaśnięcie poprzez przedawnienie lub gdy wynika ono z deklaracji, która przed upływem przedawnienia nie została podważona i konsekwentnie musi być uznawana za prawidłową. Nadmienić należy, że nie istnieje regulacja normatywna inna niż wynikająca z przepisów podatkowych, która umożliwiałaby negowanie skutku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez przedawnienie. Takiego przepisu nie stanowi również przepis art. 8 KPK, który nie upoważnia sądu karnego do negowania oczywistych skutków normatywnych, które powstają na gruncie innych gałęzi prawa, a takim skutkiem jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia na gruncie prawa podatkowego. W takim przypadku, elementem stanu sprawy o przestępstwo skarbowe staje się okoliczność faktyczna, że obywatel podatnik nie jest nic winien Państwu, co w sprawach uszczupleniowych prowadzić musi do umorzenia postępowania w sprawie odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe. b) art. 8 pkt. 1 i pkt. 2 Projektu nowelizacji/Obejście przepisów o przedawnieniu zobowiązania podatkowego Rozwiązanie eliminujące art. 44 § 2 KKS jest wadliwe (i zarazem wątpliwe konstytucyjnie) również z innej przyczyny. Przepisy KKS		

			uzależniają różnorodne rozwiązania normatywne od uiszczenia należności publicznoprawnej np. art. 13 czy art. 14 KKS. Projektodawca zakłada, że w ramach toczącego się po przedawnieniu zobowiązania podatkowego postępowania karnego skarbowego może dojść do zobowiązania oskarżonego do uiszczenia należności publicznoprawnej (proponowane nowe brzmienie art. 14 i art. 15 kks): „art. 14 otrzymuje brzmienie: „Art. 14. Jeżeli sąd lub organ postępowania przygotowawczego określa także obowiązek, sposób lub termin uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów lub równowartości pieniężnej przepadku korzyści majątkowej, to powinien przy tym 4/4 wziąć pod uwagę w szczególności sytuację majątkową sprawcy oraz wysokość uszczuplonej należności publicznoprawnej lub równowartości pieniężnej przedmiotów bądź korzyści podlegających przepadkowi.”; • w art. 15 po § 1 dodaje się § 1a w brzmieniu: „§ 1a. Jeżeli kodeks wymaga uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej		

			związanej z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, w wypadku gdy nastąpiło jej przedawnienie sprawca czynu zabronionego lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jest obowiązany do uiszczenia jej równowartości pieniężnej." Z powyższych proponowanych zmian wynika, że próbuje się wprowadzić rozwiązanie, które obligowałoby do zapłaty zobowiązania podatkowego (tytułem należności publicznoprawnej) w toku postępowania karnego skarbowego pomimo jego przedawnienia. Z proponowanego rozwiązania wynika zatem „przymuszanie" podatników i ich reprezentantów do uiszczania kwot przedawnionych zobowiązań podatkowych i obejścia w ten sposób jednoznacznych skutków regulacji art. 68, art. 70 i 59 Ordynacji podatkowej. **Z uwagi na tak daleko idące zmiany w Kodeksie Karnym Skarbowym poddajemy pod rozwagę zaproszenie Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Karnego do prac legislacyjnych w zakresie ww. zmian.**		
81.	art. 8 pkt 1 i 2 projektu	**Naczelna Rada Adwokacka**	**Uchylenie art. 44 § 2 k.k.s. oraz dodanie art. 15 § 1a k.k.s.** ***i) Wprowadzenie***		**Uwaga nieuwzględniona** Kompleksowa rozwiązania są konieczne, ponieważ spowodują uniknięcie

			Projektowana nowelizacja przewiduje istotną zmianę w relacji pomiędzy przedawnieniem zobowiązania podatkowego a ustaniem karalności przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Dotychczas oba te mechanizmy były ze sobą systemowo sprzężone: przedawnienie zobowiązania podatkowego w praktyce powodowało zakończenie postępowania karnego skarbowego, a ustalenia dotyczące istnienia i wysokości zobowiązania poprzedzały ocenę odpowiedzialności karnej. Proponowana zmiana zrywa to powiązanie – umożliwiając kontynuowanie postępowania karnego skarbowego oraz orzekanie o równowartości należności publicznoprawnej także wtedy, gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, a postępowanie podatkowe zostało umorzone. Zmiana ta ma charakter systemowy – przenosi bowiem istotny ciężar ustaleń materialnoprawnych z wyspecjalizowanych organów podatkowych oraz sądów administracyjnych na organy postępowania przygotowawczego oraz sądy powszechne. W obecnym stanie prawnym, jeżeli zobowiązanie podatkowe ulegnie przedawnieniu, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu		niepożądanego zjawiska w stanie prawnym po likwidacji przesłanki z art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, której konsekwencją w praktyce byłoby skrócenie terminu przedawnienia niektórych typów czynów zabronionych o najwyższym zagrożeniu karnym, charakteryzujących się wysoką szkodliwością społeczną. Podstawowy okres przedawnienia zobowiązania podatkowego wynosi bowiem 5 lat, natomiast okres przedawnienia przestępstw o wysokiej szkodliwości społecznej wynosi 10 lat. Umożliwi to prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenie do skazania sprawców poważnych przestępstw skarbowych (szczególnie w sprawach, w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy

			postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej. Umorzenie to ma charakter formalny i jest wydawane w sytuacji bezprzedmiotowości postępowania. Jak wyjaśnił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 7 marca 2024 r., sygn. III FSK 4872/21, umorzenie postępowania następuje wówczas, gdy postępowanie z jakiejkolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe. Bezprzedmiotowość oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego, co powoduje, że nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Jest to orzeczenie formalne, kończące postępowanie bez jego merytorycznego rozstrzygnięcia. Bezprzedmiotowość może wynikać z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych, ale zawsze oznacza brak przedmiotu postępowania. Tym przedmiotem jest konkretna sprawa, w której organ administracji państwowej jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu. W praktyce oznacza to, że w przypadku przedawnienia zobowiązania podatkowego organ nie rozstrzyga o prawidłowej wykładni przepisów ani o wysokości zobowiązania. W sprawach, w		dotyczący np. karuzel podatkowych). Co do zasady sąd karny nie jest związany decyzją administracyjną (decyzja administracyjna nie jest wskazana w art. 8 par. 2 kpk jako bezwzględnie wiążąca sąd karny – zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądów karnych). Stąd należy podkreślić, że sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu (podatkowego) z zastrzeżeniem, że wiążą go prawomocne orzeczenia sądów kształtujących prawa lub obowiązków. Nie należy zatem zakładać, że prokuratura i sądy powszechne będą błędnie dokonywać wykładni przepisów podatkowych skutkujących wadliwymi kalkulacjami i określaniem obowiązku uiszczania

			których postępowanie podatkowe jest w toku, postępowania karnoskarbowe często są zawieszane do czasu uzyskania prawomocnej decyzji podatkowej. Dopiero ustalenia z tej decyzji, zweryfikowane w toku kontroli sądowoadministracyjnej, stanowią dla sądu karnego podstawę do oceny odpowiedzialności skarbowej. ***ii) Projektowane zmiany*** Projektowana nowelizacja, wprowadzając art. 15 § 1a k.k.s. w powiązaniu ze zmianą art. 44 k.k.s., zasadniczo zmienia skutki przedawnienia zobowiązania podatkowego w kontekście odpowiedzialności karnej skarbowej. Po wejściu w życie nowych przepisów, przedawnienie zobowiązania podatkowego i wynikające z niego umorzenie postępowania podatkowego na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej nie będzie już powodować konieczności zakończenia postępowania karnego skarbowego. Nowe rozwiązanie przewiduje, że wymiar sprawiedliwości – zarówno prokuratorzy, w szczególności przy stosowaniu trybów konsensualnych, jak i sądy powszechne w toku rozpoznawania sprawy – będą mogli ustalać obowiązek uiszczenia równowartości należności		należności publicznoprawnej w wysokości przekraczającej faktycznie należną kwotę. Ponadto należy podkreślić, że kontrola sądowa zostanie utrzymana w ramach postępowania karnego.

			publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym, także wtedy, gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu i nie zostało określone w drodze decyzji podatkowej. W praktyce oznacza to przeniesienie ciężaru ustaleń zarówno co do wysokości, jak i podstawy prawnej tej należności, z wyspecjalizowanych organów podatkowych na prokuraturę i sądy powszechne, które w ramach swojej codziennej działalności nie zajmują się szczegółową wykładnią i stosowaniem materialnego prawa podatkowego, a tym samym nie posiadają specjalistycznego zaplecza ani doświadczenia porównywalnego z organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Zmiana ta rodzi istotne ryzyka, bowiem w obecnym systemie ustalenia dotyczące obowiązku zwrotu równowartości należności publicznoprawnej są zazwyczaj konsekwencją zakończonego postępowania podatkowego, weryfikowanego przez sądy administracyjne. Po zmianie może dochodzić do sytuacji, w których umorzenie postępowania podatkowego z powodu przedawnienia nastąpi bez dokonania merytorycznych ustaleń, a prokuratorzy czy sędziowie będą zmuszeni samodzielnie rozstrzygać		

			kwestie wymagające wysokospecjalistycznej wiedzy podatkowej. Zmiana może mieć szczególnie istotne znaczenie w trybach konsensualnych, takich jak dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, dobrowolne poddanie się karze czy warunkowe umorzenie postępowania. W praktyce, zgodnie z projektowanym art. 15 § 1a k.k.s. prokurator będzie mógł uzależnić zgodę na zastosowanie danego trybu od zapłaty określonej kwoty równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej. W sytuacji braku wcześniejszej decyzji podatkowej kwota ta będzie wynikała wyłącznie z kalkulacji organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze. Kalkulacja nie będzie przy tym przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia ani kontroli sądowoadministracyjnej, a w wielu przypadkach może opierać się na restrykcyjnym podejściu stosowanym przez organy podatkowe. Należy zauważyć, że często, mimo utrwalonej korzystnej dla podatników linii orzeczniczej sądów administracyjnych, organy podatkowe konsekwentnie w wielu przypadkach trzymają się rygorystycznej i profiskalnej wykładni prawa podatkowego. Praktyka ta utrzymuje się od wielu lat, a pomyślne dla podatników rozstrzygnięcia zapadają dopiero na etapie postępowania		

			sądowoadministracyjnego, pomimo istnienia w obrocie prawnym licznych wyroków o tożsamym, korzystnym kierunku. W konsekwencji często jedyną realną drogą dochodzenia ochrony swoich praw przez podatników pozostaje pełne przejście procedury sądowoadministracyjnej. Przeniesienie profiskalnego podejścia na grunt postępowania karnego skarbowego może prowadzić do sytuacji, w której wymagana równowartość należności publicznoprawnej będzie w praktyce wyższa niż kwota podatku, jaka zostałaby określona po jej weryfikacji przez sąd administracyjny w procedurze kontroli decyzji podatkowej. Należy zatem wskazać, że podatnicy w toku postępowań karnych skarbowych będą formułować argumenty oparte na wykładni przepisów prawa podatkowego. Okoliczność ta wydłuży te postępowania, ponieważ zagadnienia podatkowe nie mieszczą się wprost w obszarze kompetencji ani prokuratury, ani sądów powszechnych. W konsekwencji konieczność szczegółowej analizy rozbieżnych interpretacji prawa podatkowego w ramach postępowania karnego skarbowego dodatkowo skomplikuje i wydłuży proces orzekania.		

			Wobec powyższego, istnieje realne ryzyko, że brak sądowoadministracyjnej kontroli nad ustaleniami w zakresie należności publicznoprawnych spowoduje rozbieżności w wykładni przepisów pomiędzy organami podatkowymi, prokuraturą i sądami powszechnymi (karnymi), a także zwiększy ryzyko błędnych lub niespójnych rozstrzygnięć. W efekcie może to wydłużyć postępowania karne skarbowe, obciążyć wymiar sprawiedliwości skomplikowanymi zagadnieniami podatkowymi i osłabić gwarancje procesowe oskarżonych. **Postulat:** ustawodawca powinien rozważyć rezygnację z projektowanej zmiany art. 15 § 1a k.k.s. oraz art. 44 k.k.s. i pozostawienie dotychczasowego modelu, w którym przedawnienie zobowiązania podatkowego skutkowało ustaniem karalności czynów karnoskarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej. Obecny system zapewnia spójność pomiędzy rozstrzygnięciami organów podatkowych a działaniami wymiaru sprawiedliwości, ogranicza ryzyko rozbieżności w interpretacji przepisów oraz chroni przed przerzucaniem na prokuraturę i sądy powszechne obowiązku dokonywania ustaleń		

			wymagających wysokospecjalistycznej wiedzy podatkowej. Argument, zgodnie z którym pozostawienie obecnej przesłanki przedawnienia karalności czynu określonej w art. 44 § 2 k.k.s. uniemożliwiłoby prowadzenie postępowań i skazanie sprawców poważnych przestępstw skarbowych nie znajduje dostatecznego uzasadnienia w świetle istniejących instrumentów procesowych. Organy podatkowe dysponują bowiem szerokim katalogiem narzędzi zawieszających lub przerywających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej, bieg terminu przedawnienia nie rozpoczyna się lub ulega zawieszeniu z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. W konsekwencji, sprawne działanie organów podatkowych w ramach ustawowych terminów, prowadzące do wydania i utrzymania w mocy decyzji podatkowej w drugiej instancji pozwala skutecznie zabezpieczyć interes finansowy państwa, również w przypadku spraw o dużej złożoności dowodowej lub prowadzonych przez Prokuraturę Europejską (EPPO). Utrzymanie dotychczasowych regulacji pozwoliłoby zachować ugruntowaną praktykę, w której ustalenia materialnoprawne w zakresie		

			istnienia i wysokości zobowiązania podatkowego poprzedzają ocenę odpowiedzialności karnej skarbowej, przy jednoczesnej kontroli sądowoadministracyjnej nad tymi ustaleniami. Takie rozwiązanie gwarantuje jednolitość orzecznictwa, przewidywalność rozstrzygnięć i ochronę praw podatników, a jednocześnie nie ogranicza możliwości skutecznego ścigania przestępstw skarbowych w uzasadnionych przypadkach.		
82.	art. 8 pkt 5 lit. a projektu (art. 44 § 2 kks)	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	Podtrzymanie negatywnej rekomendacji w zakresie zaproponowanej zmiany. Zauważyć należy jakie skutki pociąga za sobą przedmiotowa zmiana – przedawnienie karalności przestępstwa nie będzie następowało wraz z przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Może to potencjalnie doprowadzić w przyszłości do sytuacji, w której akt oskarżenia będzie niejako „zastępował" decyzję podatkową, która nie będzie już możliwa do wydania z uwagi na upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, przy jednocześnie występującym marginesie czasowym do upływu terminu przedawnienia w sprawie karnoskarbowej. Dlatego pomimo decyzji legislacyjnej o usunięciu art. 70 § 6 pkt 1 op aktualność zachowuje część argumentacji przedstawionej w poprzedniej opinii.		**Uwaga nieuwzględniona** Nie można się zgodzić ze stanowiskiem, że akt oskarżenia będzie zastępował decyzję podatkową, ponieważ są to dwa odrębne tryby postępowania. Postępowanie podatkowe jest niezależne od postępowania przygotowawczego. Z art. 8 kpk mającego zastosowanie w postępowaniu karnym skarbowym wynika, że decyzje podatkowe nie są wiążące dla sądów karnych z uwagi na samodzielność jurysdykcyjną sądu. Decyzja podatkowa może stanowić dowód w

			Postuluje się wobec powyższego pozostawienie art. 44 § 2 kks.		postępowaniu karnym skarbowym, który podlega jednak zasadzie swobodnej oceny dowodów zgodnie z art. 7 kpk. Stąd też możliwe jest dokonanie przez sąd karny ustaleń odmiennych niż znajdujące się w decyzji podatkowej.
83.	art. 8 pkt 5i 6 projektu, zmiany art. 44 § 2, § 3-5, art. 51 § 1 i art. 116a kks oraz art. 8 pkt 2 projektu (art. 15 § 1a Kodeksu karnego skarbowego)	**Biznes Center Club**	Uchylenie ograniczenia przedawnienia karalności przestępstw skarbowych (art. 8 pkt 5i 6 Projektu, zmiany art. 44 § 2, § 3-5, art. 51 $ 1 i art. 116a kks) oraz wprowadzenie obowiązku zapłaty uszczuplonej należności publicznoprawnej (art. 8 pkt 2 Projektu — wprowadzenie art. 15 § 1a Kodeksu karnego skarbowegó) Jak podnieśliśmy w poprzednim stanowisku, negatywnie oceniamy propozycję uchylenia § 2 art. 44 kks, zgodnie z którym karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności publicznoprawnej. Wprowadzenie tej zmiany będzie oznaczać, że nawet w sytuacji, gdy dojdzie do przedawnienia zobowiązania podatkowego, a więc organy podatkowe nie będą mogły określić jego wysokości w kwocie innej niż wynikająca ze złożonej		**Uwaga nieuwzględniona** Projektowane zmiany przewidują, że wprowadzona zostanie możliwość uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 15 § 1a i art. 38 § 1 kks). Rozwiązanie określone w art. 15§ 1a kks wskazuje, że uiszczenie równowartości uszczuplonego podatku po jego przedawnieniu będzie występowało w kilku wypadkach wskazanych w Kodeksie i będą one dotyczyć instytucji korzystnych dla

			deklaracji, nadal będzie możliwość pociągnięcia danej osoby fizycznej do odpowiedzialności karnej skarbowej związanej z tym zobowiązaniem podatkowym. Jak wskazaliśmy, wprowadzenie tej nowelizacji może negatywnie odbić się na prawie do obrony, a to ze względu na brak dostępu do dokumentacji dotyczącej okresu, za który doszło już do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tylko bowiem do upływu tego terminu podatnik zobowiązany jest (o ile ustawy podatkowe nie stanowią inaczej) do przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów. Ponownie podkreślamy, że nie znajdujemy podstaw do tego, aby w sytuacji braku możliwości dochodzenia przez organy podatkowe danej należności podatkowej istniała możliwość karania kogokolwiek za przestępstwo polegające na narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej — gdyż takie narażenie nie występuje (kwota wykazana w deklaracji pozostaje prawidłowa i niezruszana). Nie występuje zatem znamię przedmiotowe czynu zabronionego, a w konsekwencji nie może być mowy o odpowiedzialności karnej skarbowej i możliwości ukarania potencjalnego sprawcy. Krytyczna ocena proponowanej zmiany ulega wzmocnieniu, jeżeli wziąć pod uwagę propozycję		sprawcy, tj. wyłączenia lub złagodzenia odpowiedzialności karnej. Jednocześnie zostanie dodany art. 38 § 4 kks, który umożliwi sądowi orzeczenie równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary. Pozwoli to na zabezpieczenie interesu Skarbu Państwa w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których uszczuplenie należności publicznoprawnej jest dużej wartości, pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego.(np. wyłudzeniach VAT). Odnośnie uwagi negatywnego wpływu na prawo do obrony, podkreślić należy, iż po przedawnieniu zobowiązania podatkowego, organ ścigania będzie tak samo związany zasadą domniemania niewinności. To organ musi udowodnić winę umyślną

			nowelizacji Kodeksu karnego skarbowego polegającą na wprowadzeniu regulacji, zgodnie z którą w przypadku, gdy kodeks wymaga uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej związanej z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, w wypadku gdy nastąpiło jej przedawnienie sprawca czynu zabronionego lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej jest obowiązany do uiszczenia jej równowartości pieniężnej. Propozycję tę oceniamy zdecydowanie negatywnie. Kierunek proponowanych zmian wskazuje bowiem na to, że istotną częścią postępowania karnego skarbowego będzie określenie wysokości narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej / zaległości podatkowej, a ustalenia te będą dokonywane wyłącznie, lub w znacznej części, przez organy postępowania przygotowawczego, nie dysponujące aparatem urzędniczym wyspecjalizowanym w kwestiach podatkowych. Wprowadzenie proponowanej nowelizacji oznaczać może zatem, że będziemy mieli do czynienia ze swego rodzaju zastąpieniem przepisów podatkowych, przepisami karnymi skarbowymi (choć oczywiście warunkiem ich stosowania będzie wykazanie winy oskarżonego).		sprawcy. Ponadto, ewentualne wątpliwości (wobec niedostatecznego materiału dowodowego) rozstrzygane są na korzyść sprawcy. Tym samym postępowania karne w takim przypadku będą umarzane wobec braku danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia przestępstwa. Podkreślenia wymaga, iż sąd w postepowaniu karnym stosuje zasadę bezpośredniości dowodu, może dokonywać ustaleń z zeznań świadków. Ponadto wiele rodzajów dokumentów źródłowych mogących stanowić dowód w sprawie przechowywanych jest w dostępnych zasobach systemowych np. KSEF – 10 lat, Bankowość elektroniczna. Projektowane zmiany umożliwią prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenie do skazania

			To w postępowaniu karnym skarbowym określana będzie wysokość potencjalnej zaległości podatkowej (kwoty narażonej na uszczuplenie). Potencjalny sprawca / osoba wobec której toczyć się będzie postępowanie karne skarbowe może jednak nie mieć możliwości przedstawienia dokumentów dotyczących prawidłowości tych rozliczeń, co z oczywistych względów może utrudniać obronę. Co więcej, w przypadku, w którym podatnikiem oraz skazanym, zobowiązanym do zapłaty będzie osoba fizyczna, możemy mieć do czynienia z sytuacją, w której dojdzie do „obejścia" przedawnienia zobowiązania podatkowego ponieważ osoba taka i tak będzie miała obowiązek zapłaty narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej / zaległości podatkowej, przy jednoczesnym obowiązku zapłaty orzeczonej kary grzywny. W naszej ocenie proponowane zmiany w kodeksie karnym skarbowym mogą zatem naruszać konstytucyjną oraz unijną zasadę proporcjonalności, a także zasadę zaufania obywatela do organów państwa.		sprawców realnych, poważnych przestępstw skarbowych (szczególnie w sprawach, w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy dotyczący np. karuzel podatkowych). Zauważyć należy, iż w momencie popełnienia czynu zabronionego będą spełniona znamiona czynu w postaci uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, w czasie popełnienia czynu zabronionego dojdzie bowiem do uszczuplenia należności publicznoprawnej i do wyczerpania znamion czynu zabronionego. W obecnym stanie prawnym jeżeli po przedstawieniu zarzutów dojdzie do przedawnienia należności publicznoprawnej, karalność czynu ulega przedawnieniu dopiero z

					upływem terminów wskazanych w art. 44 § 5 kks. (Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 2024 r. sygn. IV KK 513/23). Należy jednocześnie zaznaczyć, że przepis art. 59 Ordynacji podatkowej przewiduje różne formy wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Żadna z nich nie będzie przesłanką ustania karalności czynu zabronionego na gruncie kks. Tym samym zachodzą podstawy do prowadzenia postepowania przygotowawczego także po przedawnieniu zobowiązania podatkowego.
84.	Art. 8 pkt 7 projektu (art. 80f Kodeksu karnego skarbowego)	**Naczelna Rada Adwokacka**	Projekt przewiduje utrzymanie i rozszerzenie katalogu sankcji za niewykonanie lub nieterminowe wykonanie obowiązków w zakresie raportowania schematów podatkowych, może się wiązać z wystąpieniem istniejącego już zjawiska "nadraportowania". Proponowane w ramach projektu przepisy mogą okazać się martwymi		**Uwaga nieuwzględniona.** W ramach DAC6/8 zobowiązano państwa członkowskie do wprowadzenia kar o charakterze odstraszającym, aby zobligować podmioty do raportowania MDR. Europejski Trybunał

			przepisami - z tego powodu postuluje się ich uchylenie.		Obrachunkowy w ramach oceny systemu raportowania MDR w sprawozdaniu specjalne 27/2024: Zwalczanie szkodliwych systemów podatkowych i unikania opodatkowania przez przedsiębiorstwa str. 38 również wskazał, że kary dot. niedopełnienia obowiązków raportowania nie mogą być "rażąco niskie" i muszą pełnić funkcję odstraszającą.
85.	Art. 8 pkt 7 projektu (art. 80f Kodeksu karnego skarbowego)	**Konfederacja Lewiatan**	System raportowania schematów podatkowych pozostaje skomplikowany i trudny do stosowania przez przedsiębiorców. Wprowadzenie penalizacji za nieterminowe przekazywanie informacji o zastosowaniu schematu podatkowego i uchylanie się od obowiązków MDR powinno podlegać niższym sankcjom niż zostały zaproponowane. Wiele podmiotów nie jest świadomych na moment dokonania czynności związanych z uzgodnieniem, że podlega ono raportowaniu. Stąd też sugerujemy zmniejszenie sankcji odpowiednio z 240 stawek do 120 stawek oraz z 120 stawek do 60 stawek dziennych.		**Uwaga nieuwzględniona.** W ramach DAC6/8 zobowiązano państwa członkowskie do wprowadzenia kar o charakterze odstraszającym, aby zobligować podmioty do raportowania MDR. Europejski Trybunał Obrachunkowy w ramach oceny systemu raportowania MDR w sprawozdaniu specjalnym 27/2024: "Zwalczanie szkodliwych systemów podatkowych i unikania opodatkowania przez

					przedsiębiorstwa" str. 38 również wskazał, że kary dot. niedopełnienia obowiązków raportowania nie mogą być "rażąco niskie" i muszą pełnić funkcję odstraszającą. Wskazane w projekcie stawki zostały już obniżone. Nie wydaje się zasadne kolejne obniżenie stawek dziennych w szczególności w granicach nie występujących w kodeksie karnym skarbowym (poniżej 120 stawek).
86.	Art. 23 projektu	**Krajowa Rada Doradców Podatkowych**	KRDP negatywnie rekomenduje zaproponowaną treść przepisu przejściowego. W naszej ocenie taka konstrukcja przepisu doprowadzi w praktyce do sytuacji, w której przepis w obowiązującym obecnie brzmieniu będzie w sposób instrumentalny wykorzystywany jeszcze przez organy podatkowe przez najbliższe 6 lat. Należy dokonać natychmiastowego i całkowitego uchylenia art. 70 § 6 pkt 1, aby przestał on być całkowicie stosowany z momentem, w którym zostanie w sposób formalny uchylony na mocy przepisów derogacyjnych (bez przewidzianych w obecnym projekcie wyjątków).		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowany przepis przejściowy zapewni organom podatkowym odpowiedni czas na zakończenie prowadzonych obecnie postępowań.

			Naczelny Sąd Administracyjny wskazał bowiem w postanowieniu sygnalizacyjnym z dnia 14.04.2025 (I FSK 1078/24), że jest konieczne przywrócenie właściwego standardu sprawiedliwości. Podkreślił również, że: „praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej". Dlatego działania legislacyjne podjęte w ramach przedmiotowego artykułu powinny być wprowadzone w sposób natychmiastowy bez wskazanego okresu przejściowego.		
87.	Art. 23 projektu	**Naczelna Rada Adwokacka**	Zastrzeżenia budzi projektowany art. 23, który przewiduje, że uchylenie art. 70 § 6 pkt 1 o.p. będzie miało zastosowanie wyłącznie do zobowiązań podatkowych powstałych od dnia wejścia w życie ustawy, tj. od 1 stycznia 2026 r. W praktyce oznacza to, że dla zobowiązań powstałych przed tą datą – nawet jeśli przesłanka zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie została jeszcze uruchomiona – organy podatkowe nadal będą mogły wszczynać postępowania karne skarbowe wyłącznie w celu wydłużenia biegu przedawnienia. Takie rozwiązanie skutkuje odsunięciem w czasie efektów korzystnej zmiany dla podatników nawet o kilka lat, w zależności od czasu trwania postępowań karnych skarbowych wszczętych		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowany przepis przejściowy zapewni organom podatkowym odpowiedni czas na zakończenie prowadzonych obecnie postępowań.

			przed tą datą. W konsekwencji przedłuża funkcjonowanie mechanizmu, który NSA uznał za źródło nadużyć i nie realizuje w pełni postulatu wzmocnienia ochrony praw podatników. **Postulat:** Nowelizacja powinna obejmować również zobowiązania powstałe przed 1 stycznia 2026 r., w których przesłanka z art. 70 § 6 pkt 1 o.p. nie została uruchomiona przed wejściem w życie ustawy, tak aby nowe regulacje mogły znaleźć zastosowanie w możliwie najszerszym zakresie.		
88.	Art. 28-29 projektu	**Związek Banków Polskich**	Objaśnienie obowiązku przekazywania MDR-3 za 2026 rok Objaśnienia wymaga obowiązek przekazywania informacji MDR-3 za 2026 rok. W myśl art. 28-29 Projektu należy stosować dotychczasowe przepisy przed 1 lipca tego roku. Te przepisy dotyczą między innymi podmiotów, które złożą w tym okresie informację MDR-1 o tzw. schemacie krajowym. Taka informacja może obejmować cały 2026 rok. Z drugiej strony, zgodnie z art. 31 Projektu ten sam podmiot musi zastosować nowe przepisy od 1 lipca tego roku. Wystąpi wówczas wątpliwość, w jaki sposób w informacji MDR-3 (na gruncie „ustawy nowej") zadeklarować zastosowanie schematu krajowego zgłoszonego w informacji MDR-1 (na gruncie „ustawy starej"). Pojęcie „schematu podatkowego" użyte w art. 31		**Uwaga nieuwzględniona.** Zgodnie z art. 14a. § 1. OP Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności: 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne), 2) wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)

			Projektu odnosi się bowiem wyłącznie do tzw. schematu transgranicznego (nowy art. 86a § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Zasadnym jest, by zostało wytłumaczone np. w planowanych objaśnieniach podatkowych, czy promotorzy, korzystający lub wspomagający nie będą mieli obowiązku przekazania informacji MDR-3 za 2026 rok odnośnie tzw. schematów krajowych zgłoszonych przed 1 lipca tego roku.		- przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Brak jest podstawy prawnej do wydania objaśnień do przepisów prawa podatkowego które nie weszły jeszcze w życie. Ministerstwo Finansów, mając świadomość skomplikowanie materii MDR stara się wydawać na bieżąco interpretacje ogólne oraz planuje wydać objaśnienia, w odniesieniu do znowelizowanych przepisów. W chwili obecnej, w związku, że projekt nie jest jeszcze uchwalony wydanie objaśnień nie jest możliwe. Niemniej jednak, w międzyczasie uzasadnienie projektu ustawy zostało celowo rozbudowane w ramach nowelizowanych przepisów dot. MDR - aby w ramach nowelizacji promotorzy

					i korzystający otrzymali wskazówki, co do stosowania nowych przepisów – w tym w zakresie przekazywania MDR 3 w 2026 r.
89.	Art. 29 projektu	**Naczelna Rada Adwokacka**	Doprecyzowanie przepisów przejściowych		**Uwaga uwzględniona.**
90.	Art. 31 projektu - raportowanie informacji MDR-3	**Konfederacja Lewiatan**	Zgodnie z art. 31 Projektu, do przekazywania przez korzystającego informacji MDR-3 do Szefa KAS, od dnia wejścia w życie Projektu stosuje się art. 86j § 1 Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym tym Projektem. Jednocześnie, art. 1 pkt 26 Projektu wprowadza zmiany w dotychczasowym brzmieniu art. 86a § 1 Ordynacji podatkowej, w szczególności zawężając zakres uzgodnień uznanych za schematy podatkowe podlegające raportowaniu w informacji MDR-1 i informacji MDR-3 poprzez ich ograniczenie do schematów transgranicznych (poprzez eliminację schematów krajowych), oraz zmiany w cechach rozpoznawczych identyfikujących schematy podatkowe (poprzez eliminację innych szczególnych cech rozpoznawczych oraz modyfikację ogólnych i szczególnych cech rozpoznawczych i powiązanie szczególnych cech rozpoznawczych z korzyścią podatkową).		**Uwaga uwzględniona** – doprecyzowano przepisy przejściowe i uzasadnienie.

			Mając powyższe na uwadze, zwracamy uwagę na wątpliwości powstające na gruncie art. 31 Projektu, mianowicie, czy korzystający są obowiązani raportować w informacji MDR-3 składanej po wejściu w życie Projektu stosowanie schematów podatkowych w okresie rozliczeniowym przypadającym przed wejście w życie Projektu, jeżeli wskazane schematy podatkowe stanowiły schematy podatkowe w okresie rozliczeniowym i zostały wcześniej zaraportowane jako schematy podatkowe w informacjach MDR-1, lecz na moment składania informacji MDR-3 za ten okres rozliczeniowy nie stanowią już schematów podatkowych. W naszej ocenie, obowiązek raportowania stosowania schematów podatkowych w informacji MDR-3 nie powinien dotyczyć schematów podatkowych, które w okresie rozliczeniowym stanowiły schematy podatkowej, lecz po wejściu w życie Projektu, na moment składania informacji MDR-3 za ten okres rozliczeniowy, już nie stanowią schematów podatkowych. Z uwagi na ww. wątpliwości poddajemy pod rozwagę stosowne doprecyzowanie art. 31 Projektu.		
91.	Art. 38 projektu	**Krajowa Rada Doradców**	**Uwagi do art. 38 projektu ustawy nowelizującej**, zgodnie z którym: *„Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2026 r., z wyjątkiem:*		**Uwaga uwzględniona** – w zakresie MDR wszystkie zmiany wejdą w życie 1 lipca 2026 r.

		Podatkowych	*1) art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie w zakresie art. 70 § 6 pkt 7, lit. b tiret trzecie w zakresie art. 70 § 7 pkt 7 oraz lit. c, pkt 43, art. 10, art. 12 pkt 1 i 2, które wchodzą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;* *2) art. 1 pkt 27 lit. a, e w zakresie art. 86b § 4, f i g w zakresie art. 86b § 7, pkt 28 lit. a i d w zakresie art. 86c § 5, pkt 30, pkt 32 lit. a w zakresie art. 86f § 1 pkt 2, 5 i 12, lit. c i d, art. 2, art. 3, art. 6, art. 7, art. 9, art. 12, art. 13, art. 16, art. 18 i art. 29, które wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2026 r.;* *3) art. 8 pkt 10–12, który wchodzi w życie po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia."* Ocena KRDP W ocenie KRDP, stosowanie różnych dat (1 stycznia 2026 r. lub 1 lipca 2026 r.) w odniesieniu do wejścia w życie poszczególnych nowelizowanych przepisów dotyczących MDR spowoduje równoległe funkcjonowanie, w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2026 r., dwóch różnych reżimów prawnych w zakresie raportowania schematów podatkowych. Taka sytuacja nie tylko może doprowadzić do znacznych wątpliwości interpretacyjnych, ale i z dużym prawdopodobieństwem zwiększy nakłady pracy związane z MDR nie tylko po stronie podmiotów raportujących (promotorzy, obecni wspomagający, korzystający), ale i organów podatkowych.		

			Przykładowo: (i) zmiana zakresu informacji MDR-1 ma wejść w życie już od 1 stycznia 2026 r., lecz zmiana samego zakresu zastosowania MDR jako takich (tj. wyłączenie VAT i akcyzy) czy brzmienia cech rozpoznawczych – od 1 lipca 2026 r. (co pociąga za sobą również konieczność dwukrotnej zmiany schem XML do raportowania), (ii) przepisy dot. zwolnienia z obowiązku raportowania dla promotorów zobowiązanych do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej – od 1 stycznia 2026 r., lecz uznanie obecnego wspomagającego jako objętego definicją promotora czy nieuznawanie pracownika za osobnego promotora – od 1 lipca 2026 r. W ocenie KRDP, rekomendowanym rozwiązaniem jest przyjęcie daty 1 lipca 2026 r. jako daty wejścia w życie wszystkich znowelizowanych przepisów MDR oraz powiązanych z kwestiami MDR. W związku z powyższym, KRDP postuluje przyjęcie następującego doprecyzowanego brzmienia przepisu: „Ustawa wchodzi w życie z dniem 1 lipca 2026 r., z wyjątkiem: 1) art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie w zakresie art. 70 § 6 pkt 7, lit. b tiret trzecie w zakresie art. 70 § 7 pkt 7 oraz lit. c, pkt 43, art. 10, art. 12 pkt 1 i 2, które wchodzą w życie z dniem następującym po dniu ogłoszenia;		

			2) **art. 1 pkt 27 lit. a, e w zakresie art. 86b § 4, f i g w zakresie art. 86b § 7, pkt 28 lit. a i d w zakresie art. 86c § 5, pkt 30, pkt 32 lit. a w zakresie art. 86f § 1 pkt 2, 5 i 12, lit. c i d, art. 2, art. 3, art. 6, art. 7, art. 9, art. 12, art. 13, art. 16, art. 18 i art. 29, które wchodzą w życie z dniem 1 stycznia 2026 r.;** 3) art. 8 pkt 10–12, który wchodzi w życie po upływie 6 miesięcy od dnia ogłoszenia.” W przypadku uwzględnienia powyższego postulatu, odpowiednio dostosowane powinny zostać również proponowane przepisy przejściowe.		
92.	**OSR**	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	Zgodnie z § 28 Regulaminu Prac Rady Ministrów, odrębną część uzasadnienia projektu aktu normatywnego **stanowi ocena skutków regulacji, która przedstawia wyniki oceny przewidywanych skutków społeczno-gospodarczych**. Z kolei w doktrynie określa się, że ocena skutków regulacji to procedura analityczna, która pozwala na jak najdokładniejsze określenie wszystkich konsekwencji – zarówno korzyści, jak i kosztów – planowanej interwencji państwa. Projektodawca **wadliwie powtarza w OSR fragmenty uzasadnienia projektu** (pkt 1 „Jaki problem jest rozwiązywany” oraz pkt 2 „Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzie interwencji, i oczekiwany efekt). **Ponieważ projekt ustawy składany w ramach rządowego procesu legislacyjnego składa się zarówno z uzasadnienia, jak i z OSR,**		**Uwagi nieuwzględnione.** 1. Koordynator Oceny Skutków Regulacji, w ramach ponownych uzgodnień zewnętrznych, w swoim stanowisku nie wniósł zastrzeżeń do treści OSR w zakresie, w jakim zgłoszono ponowne uwagi. 2. W pkt 3 OSR dodano linki do odpowiednich przepisów państw, na które się powołano.

			przekazywanie w obu tych dokumentach takich samych treści nie jest celowe. W sposób dalece ogólnikowy przedstawiono kwestie w jaki sposób problem został rozwiązany w innych krajach (pkt 3). Wskazano na sposób implementacji przepisów dotyczących informacji o schematach podatkowych w Czechach, Estonii, Finlandii, Irlandii i Słowenii bez określenia źródła tej informacji. W sposób błędny wypełniony został pkt 4 OSR („Podmioty, na które oddziałuje projekt"). **Projektodawca jako „oddziaływanie projektu na dane podmioty" wskazywał stosowanie przez te podmioty poszczególnych przepisów projektu.** Np. projekt wobec grupy „podmioty wnoszące do wojewódzkich sądów administracyjnych skargi na opinie transgraniczne (i odmowy wydania tych opinii) będzie oddziaływał w taki sposób, że podmioty te uzyskają „jednoznaczne określenie w ustawie 30-dniowego terminu na wniesienie skargi". Cel analizy przeprowadzanej w OSR jest odmienny, w przypadku pkt 4 jest to analiza o charakterze ekonomicznym. Projektodawca powinien dokonać wyboru takich kwestii poruszanych w projekcie, które w ten sposób da się przeanalizować. Zatem we wskazanym przykładzie projektodawca powinien rozważyć, czy możliwe jest dokonanie oceny **w jaki sposób na te podmioty będzie oddziaływać to, że jednoznacznie określono w ustawie 30-dniowego terminu na wniesienie skargi**. Rozumienie tej kategorii w taki sposób jak		

			projektodawca, prowadzi do określenia oddziaływania projektu poprzez zaadaptowanie fragmentów uzasadnienia. Jak zostało wskazane celem OSR nie jest powtórzenie uzasadnienia do projektu ani projektowanych przepisów. Należy mieć także na uwadze, że OSR ma zawierać wyniki oceny przewidywanych **skutków społeczno-gospodarczych**, nie zaś skutków prawnych, ponieważ to jest domena uzasadnienia. W pkt 11 OSR nieprawidłowo określono **planowane wykonanie przepisów aktu prawnego**. Projektodawca wskazał moment wejścia w życie przepisów. Moment wejścia w życie przepisów wskazany jest w samym projekcie, nie jest celowe ponowne podawanie go w OSR. **W punkcie 11 OSR należy wskazać wykonanie przyjętych założeń projektu**, **czyli w jakim czasie nastąpi np. odciążenie sądów administracyjnych skutkiem przyznania Ministrowi Finansów uprawnienia polegającego na składaniu wniosku o podjęcie uchwały abstrakcyjnej.** **Podsumowując, OSR przygotowany został w sposób dalece odbiegający od celu jakiemu dokument ten ma służyć.** W odpowiedzi na uwagę, projektodawca wskazał, że Koordynator Oceny Skutków Regulacji w swoim stanowisku nie wniósł zastrzeżeń do treści OSR w zakresie, w jakim zgłoszono uwagi. Nie jest to merytoryczne odniesienie się do przedstawionej uwagi.		

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

Lp.	Jednostka redakcyjna projektu (przepis) *Art. ... pkt projektu (art. ... Ordynacji podatkowej)*	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja brzmienia przepisu	Stanowisko MF
1.	Art. 1 pkt 1 projektu (art. 12 § 5 Ordynacji podatkowej)	**Kancelaria Doradztwa Podatkowego**	W związku ze zmianą w art. 12 § 5 „w art. 12 w § 5 po użytym po raz pierwszy wyrazie „terminu" dodaje się wyrazy „do wykonania czynności"; podnosimy kwestię faktycznych terminów dla podatników, gdyż należy wskazać na inne przepisy, które mogą skrócić terminy procesowe. Zgodnie z art. 130 §2 kp w brzmieniu „Każde święto występujące w okresie rozliczeniowym i przypadające w innym dniu niż niedziela obniża wymiar czasu pracy o 8 godzin." Każdy pracodawca ustala indywidualnie dni wolne od pracy. Może to spowodować praktycznie skrócenie terminu dla podatników, np. złożenia odwołania czy skargi. Zobrazowanie sytuacji na poniższym przykładzie: - 01 maja 2025 r. (czwartek) dzień wolny, termin przesuwa się na 02 maja 2025 r.		**Uwaga niezasadna.** 1) Wskazanie w art. 12 § 5 na soboty i dni ustawowo wolne od pracy jest rozwiązaniem spójnym systemowo. Analogiczne zapisy występują w innych ustawach proceduralnych, jak np.: a) art. 57 § 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2024 r. poz. 572, z późn. zm.): *„Jeżeli koniec terminu do wykonania czynności przypada na dzień uznany ustawowo za wolny od pracy lub na sobotę, termin upływa następnego dnia,*

			- w związku z tym, iż 03 maja (święto) przypada w sobotę, to dość często pracodawcy decydują się wskazać 02 maja jako dzień wolny. Czyli praktycznie termin procesowy to 30 kwietnia 2025 r. Podnosimy tę kwestię do ewentualnej kompleksowej analizy.		*który nie jest dniem wolnym od pracy ani sobotą.";* b) art. 115 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2025 r. poz. 1071): *„Jeżeli koniec terminu do wykonania czynności przypada na dzień uznany ustawowo za wolny od pracy lub na sobotę, termin upływa następnego dnia, który nie jest dniem wolnym od pracy ani sobotą.";* c) art. 123 § 3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 46, z późn. zm.): *„Jeżeli koniec terminu przypada na dzień uznany przez ustawę za dzień wolny od pracy lub na sobotę, czynność można wykonać następnego dnia, który nie jest dniem wolnym od pracy ani sobotą.".* 2) Pracodawca ustalając dodatkowe, indywidualne dla danego pracodawcy, dni wolne od pracy powinien

					zapewnić ciągłość pracy swojej organizacji.
2.	art. 1 pkt 2 projektu (art. 14b § 2 pkt 4 Ordynacji podatkowej)	**Związek Pracodawców Polska Miedź**	Projekt zakłada dodanie w art. 14b §2 (wymieniającym przepisy prawa podatkowego, które nie mogą być przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną) po punkcie 3 punktu 4 w brzmieniu: „*zawarte w dziale III w rozdziale 11a*" - co oznacza wyłączenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych. **Proponuje się rezygnację z wprowadzenia przedmiotowej regulacji.** Uzasadnienie projektu nie zawiera przekonywujących argumentów przemawiających za brakiem możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie raportowania schematów podatkowych. W dokumencie tym wskazano, że możliwość uzyskiwania interpretacji indywidualnych w zakresie MDR mogłaby zagrozić realizacji obowiązku terminowej wymiany informacji np. w postaci „*odmiennej od Szefa KAS oceny przez Dyrektora KIS istnienia lub nie schematu podatkowego podlegającego wymianie transgranicznej*". Argument ten nie wydaje się jednak trafny, gdyż w sytuacji, kiedy w drodze interpretacji indywidualnej potwierdzony zostanie brak obowiązku raportowania - formularz MDR nie zostanie złożony. Wprowadzenie przedmiotowego przepisu narusza interesy podatnika, który w okresie, kiedy	BRAK	**Uwaga nieuwzględniona**. Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego - nie jest celowe stwierdzanie w ramach interpretacji indywidualnych, istnienia/nieistnienia schematu jako aktu, który potencjalnie może wiązać Szefa KAS w ramach procedury nadawania NSP. Do tego rozbieżności w ramach interpretacji mogą powodować zaburzenie wymiany informacji z innymi państwami członkowskimi. W ramach projektu w ramach samej procedury nadawania NSP i odmowy jej nadania podmioty będą otrzymywać potwierdzenie, czy dane uzgodnienie jest schematem podatkowym.

			potencjalny schemat podatkowy jest w fazie jednej z wielu rozważanych koncepcji, powinien mieć możliwość ustalenia w ramach procedury interpretacyjnej, czy w danej sprawie wystąpi obowiązek raportowania, a zastąpienie instytucji interpretacji indywidualnej procedurą nadawania NSP takiej możliwości nie daje. Wprowadzona w projekcie zmiana nie obejmuje bowiem przypadków, w których podatnik chce uzyskać interpretację indywidualną w odniesieniu do zdarzenia przyszłego, tj. przed zaistnieniem przesłanek zaraportowania schematu podatkowego. Na tę niekorzystną dla podatników zmianę wskazano również w Uzasadnieniu projektu *„(...) niekorzystną różnicą w stosunku do interpretacji indywidualnych jest konieczność wystąpienia z przedstawieniem Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym i to w ściśle określonym terminie – 30 dni (w interpretacjach indywidualnych wystąpienie o interpretację indywidualną ma charakter fakultatywny i nie powiązany z żadnym terminem)*.”		
3.	Art. 1 pkt 9 projektu (art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)	**Kancelaria Doradztwa Podatkowego**	„w art. 62b w § 1 w pkt 3 wyrazy „kwota podatku nie przekracza 1000 zł” zastępuje się wyrazami „wysokość podatku nie przekracza kwoty 5000 zł”; Propozycja odejścia od stałej wartości liczbowej, a zastąpienie jej np. odniesieniem do 100% minimalnego wynagrodzenia czy 60% średniej krajowej po zaokrągleniu do pełnych stu złotych (na rok 2026 była to kwota 4 800,00 zł w		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowane w projekcie podwyższenie do 5000 zł kwoty z art. 62b § 1 pkt 3 OP jest spójne systemowo z obowiązującym art. 71ca § 1 pkt 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Posłużenie się

			przypadku minimalnego wynagrodzenia). Waloryzacja kwoty zapewni dostosowanie przepisów podatkowych do zmieniających się warunków gospodarczych.		precyzyjnie określoną kwotą zapewnia jasność i przejrzystość regulacji, eliminując dowolność interpretacji.
4.	art. 1 pkt 13 lit. a tiret pierwsze projektu i lit. b tiret pierwsze, pkt 14 i 15 projektu, (art. 70 w § 6 pkt 1 i w § 7 pkt 1, uchylenie art. 70c, zmiana w art. 71 Ordynacji podatkowej, art. 23)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Likwidacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe** Zaproponowaną zmianę oceniamy pozytywnie. Doceniamy, że Projektodawca wsłuchał się w argumenty prezentowane od lat przez środowisko związane z prawem podatkowym oraz uwzględnił stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawione w postanowieniu sygnalizacyjnym z 14 kwietnia 2025 r. sygn. akt I FSK 1078/24. W naszej ocenie obowiązywanie tego przepisu prowadzącego do zawieszenia biegu terminu przedawnienia w przypadku wszczęcia postępowania KKS jest jednym z największych błędów legislacyjnych w polskim prawie podatkowym, który przyczynił się do znaczącego obniżenia zaufania do organów podatkowych oraz zintensyfikowania zjawiska nadużycia prawa przez te organy. Naszym zdaniem usunięcie tego przepisu ostatecznie doprowadzi do długofalowych korzyści zarówno po stronie podatników, ale również organów podatkowych i Skarbu Państwa. Pozwoli bowiem na stopniowe odzyskiwanie zaufania wobec organów podatkowych, co przełoży się		**Uwaga częściowo aprobująca, a częściowo nieuwzględniona.** Proponowany przepis przejściowy ma zapewnić organom podatkowym odpowiedni czas na zakończenie prowadzonych obecnie postępowań.

			również na prawidłowość realizowania przez podatników obowiązków wynikających z prawa podatkowego. Jedocześnie organy podatkowy dysponują obecnie tak szerokim i bieżącym dostępem do informacji o rozliczeniach podatników, że przyjęty w przepisach standardowy termin przedawnienia zobowiązań podatkowych powinien być w pełni wystarczający do ewentualnego zakwestionowania wysokości zobowiązania podatkowego. Chcielibyśmy jednak przedstawić wątpliwości dotyczące przepisu przejściowego (art. 23), zgodnie z którym do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się przepisy art. 70 § 6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu dotychczasowym. Taka treść tego przepisu oznacza, że realny wpływ tej zmiany będzie odczuwalny dopiero za kilka lat. Nowe przepisy będą dotyczyć tylko tych zobowiązań podatkowych, które powstaną po wejściu w życie ustawy (co jest planowane na 1 lipca 2026 r.). A to oznacza, że w odniesieniu do wszystkich zobowiązań, które powstaną przed tym terminem (np. zobowiązanie w VAT za sierpień 2025 r.) – dalej wszczęcie postępowania karnego skarbowego (dotyczące tego zobowiązania) będzie prowadziło do zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Oznacza to *de facto* bardzo znaczące odroczenie w czasie „skuteczności" tych przepisów. W naszej ocenie to zbyt daleko idące rozwiązanie, a zmiany		

			powinny dotyczyć zobowiązań podatkowych powstałych również wcześniej. Zmiana ta nie wymaga bowiem żadnego szeroko zakrojonego przygotowania zarówno ze strony organów podatkowych, jak również podatników (nie wymaga wprowadzania dodatkowych przepisów, czy rozwiązań technicznych). Nic nie stoi zatem na przeszkodzie, żeby dotyczyła wcześniejszych zobowiązań podatkowych (np. wszystkich zobowiązań, których termin przedawnienia mija po 31 grudnia 2026 r.).		
5.	art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, lit. c i pkt 43 projektu, (art. 70 w § 6 pkt 7 i w § 7 pkt 7, uchylenie § 8 Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego** Pozytywnie oceniamy modyfikację w porównaniu z Pierwszym Projektem nowelizacji, prowadzącą do zastąpienia propozycji instytucji przerwania biegu terminu przedawnienia instytucją zawieszenia biegu terminu przedawnienia (w przypadku dokonania wpisu hipoteki lub zastawu). W naszej ocenie tego rodzaju rozwiązanie jest w większym stopniu spójne systemowo. Zgodnie z obowiązującymi przepisami – zastosowanie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego zasadniczo prowadzi do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania (a hipoteka przymusowa oraz zastaw skarbowy są środkami zabezpieczenia wierzytelności).		**Uwaga nieuwzględniona.** Ze względu na szczególną specyfikę egzekucji z nieruchomości, ograniczenie okresu zawieszenia 5-letnim terminem jest rozwiązaniem optymalnym, uwzględniającym zarówno interes budżetu, jak i zapewniającym poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom.

			Przy czym w naszej opinii specyfika uwarunkowań związanych z ewentualną egzekucją z nieruchomości nie wymaga wprowadzenia tak długiego, 5-letniego limitu okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia ze względu na dokonanie wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Należy bowiem zauważyć, że zgodnie z obowiązującymi już przepisami termin przedawnienia jest znaczący i wynosi standardowo 5 lat. W dzisiejszych realiach – zasadniczo powinien być to wystarczający czas do dokonania sprawdzenia rozliczeń podatkowych podatnika oraz wyegzekwowanie ewentualnej zaległości. Wprowadzenie uregulowania, które umożliwi dodatkowo przedłużenie tego terminu o kolejne 5 lat wydaje się rozwiązaniem nadmiernym, które może znacząco wydłużać okres niepewności podatników co do ostatecznej wysokości zobowiązania podatkowego. Co więcej, daleko idące skutki dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego mogą rodzić kolejne ryzyka nadużywania tych przepisów przez organy podatkowe. Wprowadzenie tego rodzaju przesłanki może zatem stanowić kolejne narzędzie, które będzie mogło być wykorzystywane przez organy podatkowego do stosunkowo „łatwego" doprowadzenia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (a więc znaczącego przedłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego). Powstanie ryzyko		

			„instrumentalnego” wykorzystywania tych instytucji do znaczącego wydłużania terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Jak pokazuje zaś doświadczenie ostatnich kilkunastu lat, organy podatkowe w praktyce dość często korzystają z instrumentów, które dają im możliwość dłuższego czasu na wydanie ostatecznej decyzji. Organ podatkowy może dokonać wpisu hipoteki przymusowej już po wydaniu decyzji podatkowej I instancji. Podobnie jest w przypadku zastawu skarbowego. Przy czym – w takim przypadku – podstawą wpisu może być nawet sama deklaracja podatkowa. Zastosowanie hipoteki lub zastawu może być zatem dokonywane na stosunkowo wczesnym etapie i bez konieczności przedstawiania szczegółowego uzasadnienia działań organu podatkowego. Innymi słowy, proponowany przepis może być nadużywany przez organy podatkowe i może stać się dla nich stosunkowo prostym sposobem na zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Do przerwania biegu terminu przedawnienia wystarczające będzie bowiem wydanie decyzji w I instancji i ustanowienie zabezpieczenia. Co więcej, zgodnie z proponowanym brzmieniem przepisu - bieg terminu przedawnienia będzie ulegał zawieszeniu poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego o nawet najmniejszej wartości.		

			Nie można zatem zgodzić się z Projektodawcą, że tego rodzaju rozwiązanie zapewnia poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom. **Dlatego też proponujemy skrócenie zaproponowanego 5-letniego okresu zawieszenia wynikającego z dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego do maksymalnie 3 lat.** Skrócenie tego 5-letniego limitu nie powinno nieść negatywnych skutków dla Skarbu Państwa, ponieważ po upływie tego terminu możliwe byłoby wystąpienie innych trybów zawieszenia/przerwania (w tym przede wszystkim przerwania biegu terminu ze względu na zastosowanie środka egzekucyjnego, jakim jest zajęcie nieruchomości).		
6.	art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, projektu (art. 70 w § 6 pkt 8 i w § 7 pkt 8 Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania** W naszej ocenie specyfika postępowań dotyczących unikania opodatkowania, tj. przede wszystkim: • Ich czasochłonność, • konieczność przeprowadzenia przez wyznaczony, jeden w Polsce, organ podatkowy – Szefa KAS; • znaczenie w całym systemie podatkowym (dotyczą procesu unikania opodatkowania, który powinien być zwalczany)		**Uwaga nieuwzględniona.** Wykracza poza zakres projektu.

			zasadniczo uzasadniają konieczność wprowadzenia mechanizmów, które pozwolą na przeprowadzenie tej procedury w sposób wnikliwy i dokładny. Dlatego w naszej ocenie wprowadzenie pewnych mechanizmów pozwalających organom podatkowym na kompleksowe zbadanie rozliczeń podatkowych w przypadku wystąpienia podejrzenia unikania opodatkowania jest oczywiście zasadne. Przy czym w naszej ocenie wydłużanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia tego rodzaju postępowań wydaje się być jedynie „plastrem", który „zalepia" pewne problemy związane z prowadzeniem tych postępowań, ale nie prowadzi do systemowej naprawy trudności, z którymi mierzą się organy podatkowe. Naszym zdaniem zdecydowanie bardziej uzasadnione byłoby podjęcie działań związanych z wprowadzeniem systemowych zmian, które spowodują, że przypadki unikania opodatkowania będą wykrywane szybciej, a postępowania dotyczące tych kwestii będą prowadzone sprawniej. To wymagałoby między innymi wzmocnienia (powiększenia) zespołów organu podatkowego zajmujących się tego rodzaju postępowaniami oraz szerszego wykorzystywania w tym celów narzędzi cyfrowych. Proponowany przepis wpisuje się zaś w tendencję zmierzającą do wydłużania – i tak bardzo znaczących – terminów przedawnienia		

			obowiązujących w polskim systemie prawa podatkowego. 5-letni okres przedawnienia w dobie elektronicznych narzędzi jakimi dysponują i będą dysponować organy podatkowe wydaje się okresem przesadnym. Obecny okres przedawnienia (5 lat od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy) powinien być w pełni wystarczający dla organów podatkowych na wszczęcie i przeprowadzenie postępowań (w tym również tego rodzaju). Co więcej, warto przy tym zauważyć, że już dziś przepisy przewidują szereg innych okoliczności prowadzących do zawieszenia biegu terminu przedawnienia (w tym również związanych z prowadzeniem postępowań dotyczących unikania opodatkowania). Jak wynika bowiem z art. 70 § 6 pkt 6 Ordynacji podatkowej, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 119h § 2, o opinię Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, co do zasadności zastosowania art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści. Dlatego bardziej zasadnym rozwiązaniem wydaje się wprowadzenie systemowych zmian pozwalających organom podatkowym na szybsze i wnikliwe przeprowadzenie tego rodzaju postępowań.		
7.	art. 1 pkt 13 projektu	**Fundacja Wsparcia**	Potwierdzamy, że procedowany projekt ustawy i zawarte w nim propozycje:		**Uwaga nieuwzględniona.**

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

	(art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej)	**Przedsiębiorczości** (inicjatywa SprawdzaMY)	1) skreślenia art. 70 § 6 pkt 1 ordynacji podatkowej; w zasadniczej części realizuje zgłoszone postulaty dotyczące odpowiednio uchylenia przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe oraz zniesienia obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych i schematów podatkowych dotyczących podatków pośrednich. Zauważamy jednakże, że zaproponowany w projekcie ustawy przepis przejściowy dotyczący stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej po jego uchyleniu spowoduje, że przepis ten będzie stosowany jeszcze przez 6 lat, co nie znajduje jakiegokolwiek uzasadnienia w świetle wskazywanych w uzasadnieniu projektu ustawy przyczyn, dla których art. 70 § 6 pkt 1 jest usuwany z porządku prawnego.		Proponowany przepis przejściowy ma zapewnić organom podatkowym odpowiedni czas na zakończenie prowadzonych obecnie postępowań.
8.	art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Wprowadzenie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawniania zobowiązania podatkowego** *(art. 1 pkt 16 projektu, projektowany art. 70f Ordynacji podatkowej)* 1. W tym zakresie w pełni podtrzymujemy stanowisko wyrażone w piśmie z 25 kwietnia 2025 r. W naszej ocenie:	W związku z powyższym, w naszej ocenie – jeżeli omawiana regulacja miałaby zostać wprowadzona – projektowany § 2 powinien brzmieć: *§ 2. Przepis § 1 ma również zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji, o której mowa w § 1,*	**Uwaga częściowo uwzględniona.** Projektowany § 2 otrzyma brzmienie: „§ 2. Przepis § 1 ma również zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji, o którym mowa w § 1, po

			. projektowana regulacja ma bardzo daleko idące skutki, nawet w przypadku korekt o charakterze marginalnym (np. przeniesienie faktury pomiędzy okresami rozliczeniowymi w VAT); . zaproponowane rozwiązanie stworzy stan niepewności po stronie podatnika co do faktycznego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego; . obecnie organy podatkowe dysponują instrumentami pozwalającymi na weryfikację skorygowanego rozliczenia podatnika (w zakresie objętym nadpłatą) po upływie podstawowego terminu przedawnienia na podstawie art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej, w związku z czym nie istnieją podstawy do wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Poniżej przedstawiamy dodatkowe uwagi wraz z propozycją alternatywnego rozwiązania. 1. Zgodnie z uzasadnieniem projektu, celem regulacji ma być umożliwienie organom podatkowym weryfikacji rozliczeń korygowanych przed upływem terminu przedawnienia. W naszej ocenie, konstrukcja art. 70f prowadzi do skutków wykraczających poza ten cel. Proponowane brzmienie może bowiem skutkować wydłużeniem terminu przedawnienia również w sytuacjach, w których brak jest obiektywnej	*po wydłużeniu terminu zgodnie z § 1.*	wydłużeniu terminu zgodnie z § 1.” Kwestia liczenia wydłużenia terminu została wyjaśniona w uzasadnieniu. Wskazano tam, że „do 5 lat, o których mowa w art. 70 § 1, należy dodać 12 miesięcy, w wyniku czego wydłużony okres przedawnienia wyniesie 6 lat.”. Ponadto wskazano, że jeżeli korekta „zostanie złożona po upływie terminu z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, ale w wydłużonym terminie na podstawie art. 70f § 1, to termin ten ponownie wydłuży się o rok. Reguła ta będzie miała zastosowanie także wtedy, gdy podatnik złoży każdą kolejną korektę w trakcie biegu „dodatkowego” roku przedawnienia.”. Ratio legis proponowanej regulacji art. 70f Ordynacji podatkowej zostało także

			potrzeby takiego działania, na przykład w przypadku: . „przesunięcia" faktury pomiędzy dwoma okresami rozliczeniowymi w podatku VAT; . złożenia korekty deklaracji za zły okres (np. w wyniku błędu systemu księgowego), w sytuacji gdy składana jest kolejna korekta, przywracająca rozliczenie do stanu pierwotnego (cofająca skutki korekty). Przy czym należy pamiętać, że w przypadku korekty deklaracji, z której wynika zwiększenie zwrotu (nadpłata) podatku, organy podatkowe mają zapewniony czas na przenalizowanie zasadności wykazanego zwrotu (nadpłaty) i określony czas na jego dokonanie. Nasze wątpliwości dotyczą również: . zasadności wydłużenia terminu przedawnienia w odniesieniu do każdej kolejnej korekty (§ 2); . daty, od jakiej należy liczyć wydłużony termin przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ad a) W naszej ocenie treść projektowanego art. 70f § 2 Ordynacji podatkowej budzi poważne wątpliwości w odniesieniu do konsekwencji podatkowych każdej kolejnej korekty rozliczenia. Z treści propozycji przepisu wynika bowiem, że **każda kolejna korekta – niezależnie od jej treści (wyniku), a zatem także zwiększająca zobowiązanie podatkowe czy zmniejszająca**		wyczerpująco wyjaśnione w uzasadnieniu.

			kwotę zwrotu/straty – złożona w „przedłużonym" okresie ma być równoznaczna z kolejnym wydłużeniem okresu przedawnienia. Tymczasem, jak wynika z uzasadnienia projektu, celem wprowadzenia omawianej regulacji ma być „zabezpieczenie możliwości procedowania przez organ podatkowy po kolejnym skorygowaniu deklaracji". Jednocześnie z projektowanego § 1 wynika, że w zainteresowaniu organów podatkowych pozostaje przede wszystkim korekta deklaracji, z której wynika zwiększenie zwrotu/straty lub zmniejszenie zobowiązania podatkowego. Intencją ustawodawcy jest zatem zabezpieczenie interesu fiskalnego w przypadku złożenia przez podatnika korekty skutkującej zmniejszeniem zobowiązania podatkowego lub zwiększeniem zwrotu/straty. Z tego powodu objęcie zakresem § 2 wszystkich korekt, niezależnie od ich treści, jest regulacją nadmierną w stosunku do deklarowanego celu. W związku z powyższym, w naszej ocenie – jeżeli omawiana regulacja miałaby zostać wprowadzona – projektowany § 2 powinien brzmieć: *§ 2. Przepis § 1 ma również zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji, o której mowa w § 1, po wydłużeniu terminu zgodnie z § 1.* Ad b) Z brzmienia proponowanego przepisu nie wynika również, w jaki sposób należy liczyć nowy termin przedawnienia:		

			czy od dnia złożenia korekty deklaracji, czy od ostatniego dnia „podstawowego” terminu przedawnienia. Wątpliwości budzi kwestia związana z wykładnią proponowanego § 2 w przypadku złożenia kilku korekt deklaracji w „wydłużonym” okresie przedawnienia – czy każda kolejna korekta wydłuża termin przedawnienia o kolejne 12 miesięcy (a zatem np. czy trzy korekty złożone na przestrzeni miesiąca w wydłużonym okresie doprowadzą do wydłużenia biegu terminu przedawnienia o 36 miesięcy). Brak tej jasności może spowodować spory interpretacyjne pomiędzy organami a podatnikami, generując niepewność prawną i spory, co z kolei negatywnie wpłynie na zaufanie obywateli do organów administracji. W naszej ocenie, jeżeli ostatecznie przyjęte zostałyby te zmiany, to w § 1 należałoby przyjąć rozwiązanie polegające na wydłużeniu terminu przedawnienia o 12 miesięcy, licząc od dnia następującego po dniu złożenia korekty deklaracji zmniejszającej zobowiązanie podatkowe lub zwiększającej zwrot/stratę. Zapewni to stały, przewidywalny i jednolity mechanizm przedłużania biegu przedawnienia – o maksymalnie 12 miesięcy, niezależnie od momentu złożenia korekty. Analogiczne rozwiązanie mogłoby zostać wprowadzone w odniesieniu do § 2.		

			Propozycje alternatywnych rozwiązań zgodnych z przedstawionym w uzasadnieniu celem ustawodawcy 1. W naszej ocenie wskazywany przez Projektodawcę cel mógłby zostać spełniony w przypadku braku wydłużenia terminu przedawnienia (odejścia od projektowanego art. 70f OP) i wprowadzenia analogicznych jak przewidziane w art. 79 § 3 OP, w odniesieniu do korekt deklaracji prowadzących do zwiększenia straty. Należy bowiem zauważyć, że w przypadku korekty dokonanej przed terminem przedawnienia, z której wynika zmniejszenie zobowiązania podatkowego lub zwiększenie zwrotu, już teraz ma zastosowanie ww. art. 79 § 3 (w odniesieniu do zwiększenia zwrotu, art. 79 § 3 stosuje się na podstawie art. 76b OP), wobec czego już obecnie organ podatkowy ma prawo badać zasadność takiej nadpłaty/zwrotu. Zatem, aby zrealizować cel ustawodawcy konieczne byłoby jedynie wprowadzenie mechanizmu pozwalającego na badanie rozliczenia w przypadku zwiększenie straty (analogicznego do art. 79 § 3 OP). Tego rodzaju rozwiązanie w pełni realizuje cele przedstawione przez Projektodawcę, a jednocześnie nie powoduje dodatkowych negatywnych konsekwencji dla podatników. 1. Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być wydłużenie (np. o 12 miesięcy) możliwości rozpoczęcia weryfikacji rozliczenia, które zostało		

			skorygowane w ostatnich 12 miesiącach przed przedawnieniem – w sytuacji, gdy z korekty tej wynika zwiększenie zwrotu podatku/straty lub zmniejszenie zobowiązania podatkowego. W takim przypadku podatnicy nie będą mieli możliwości korygowania rozliczenia po upływie „podstawowego" terminu przedawnienia, zaś organy podatkowe zyskają dodatkowy czas na weryfikację prawidłowości korekty, jednak bez możliwości zawieszania lub przerywania biegu terminu przedawnienia (gdyż ten – co do zasady – już upłynie). W sytuacji, gdy organ stwierdzi, że kwota zwrotu/straty powinna zostać wykazana w innej wysokości, wyda decyzję – analogicznie jak w przypadku nadpłat. Przy czym podkreślamy, że w naszej ocenie projektowana zmiana nie ma racjonalnego uzasadnienia i należałoby z niej całkowicie zrezygnować w proponowanym kształcie.		
9.	art. 1 pkt 17 projektu (art. 75 § 2a Ordynacji podatkowej)	**Związek Pracodawców Polska Miedź**	Projekt zakłada uchylenie art. 75 §2a w brzmieniu: *„Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje:* *1) spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez tę grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy;* *2) przedstawicielowi grupy VAT w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, po utracie przez tę grupę statusu podatnika."*	Pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu.	**Uwaga uwzględniona** w treści projektowanych art. 75 § 2a i art. 81 § 1b Ordynacji podatkowej.

			Proponuje się pozostawienie ww. przepisu w treści ustawy. Propozycja usunięcia tej jednostki redakcyjnej (z Działu III rozdziału 9) nie przyczynia się do zmniejszenia obowiązków nakładanych na podmioty gospodarcze (czego celem ma być nowelizacja). Usunięcie tych przepisów może natomiast w przyszłości powodować spory co do istnienia uprawnienia (dla podmiotów wymienionych w tej regulacji) do składania wniosków o nadpłaty. Projekt ustawy przewiduje wprawdzie dodanie art. 133 § 2d Ordynacji podatkowej (Dział IV rozdział 3), jednakże przemieszczenie tych regulacji do części Ordynacji podatkowej definiującej strony w postępowaniu podatkowym nie jest wystarczającą podstawą dla ustalenia legitymacji (dla danego podmiotu) do złożenia wniosku o nadpłatę w okolicznościach wskazanych w tym przepisie.		
10.	art. 1 projektu (art. 76 Ordynacji podatkowej)	**Kancelaria Doradztwa Podatkowego**	Propozycja wprowadzenia obowiązku informowania podatnika o nadpłacie podatku. W art. 76 dodaje się §5 „O fakcie zaliczenia lub zwrotu nadpłaty oraz jej wysokości i okresie organ podatkowy powiadamia podatnika za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.”		**Uwaga nieuwzględniona.** Poza zakresem projektu. Podatnik składający zeznanie/ deklaracje jest świadomy istnienia nadpłaty. Natomiast, na wniosek podatnika, organ podatkowy wydaje postanowienie w sprawach zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań

					podatkowych i należności, o których mowa w art. 76 § 1a OP (art. 76a §1 Op). Ponadto przepisy podatkowe regulują kwestie terminów zwrotu nadpłaty, więc podatnik wie kiedy może się spodziewać zwrotu.
11.	art. 1 ust. 17 pkt 4 i 6 ust. 20 ust. 24 ust. 45 pkt b projektu	**Kancelaria Doradztwa Podatkowego**	„osobom, które były wspólnikami spółki cywilnej, spółki jawnej, spółki partnerskiej, spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki”.	**Propozycja** objęcia ww. przepisami także wspólników spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, którzy po wykreśleniu podmiotu z KRS nie mają takiej możliwości prawnej.	**Uwaga nieuwzględniona.** Projektowana regulacja dotyczy spółek osobowych, natomiast spółka z o.o. jest spółką kapitałową. Spółki kapitałowe posiadają osobowość prawną i są odrębnym bytem od swoich wspólników, co oznacza m.in. konieczność utworzenia organów zarządczych. Spółki osobowe natomiast opierają się na relacjach między wspólnikami, a sami wspólnicy prowadzą i reprezentują spółkę.
12.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a Ordynacji podatkowej)	**Fundacja Wsparcia Przedsiębiorczości** (inicjatywa SprawdzaMY)	Projekt ustawy w zasadniczej części realizuje zgłoszone postulaty w zakresie zmiany brzmienia art. 86a Ordynacji podatkowej w zakresie zniesienia obowiązku raportowania krajowych schematów podatkowych i schematów podatkowych dotyczących podatków pośrednich.		**Uwaga aprobująca.**

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

13.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a §1 Ordynacji podatkowej)	**Związek Pracodawców Polska Miedź**	Projekt zakłada dodanie art. 86a §1 o treści: *„Niniejszy rozdział ma zastosowanie do uzgodnień dotyczących wszystkich podatków w rozumieniu art. 3 pkt 3 lit. a i b oraz art. 6, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego.”* **Proponuje się modyfikację treści w/w przepisu.** W Ordynacji podatkowej mamy do czynienia z dwiema definicjami podatku. Pierwsza występuje w art. 6, druga zaś w art. 3 pkt 3. Mają one różny charakter i pełnią odmienne funkcje. Pierwsza określa cechy podatku, których istnienie oznaczać będzie, że do danego świadczenia będziemy stosować przepisy Ordynacji podatkowej. Druga definicja ma charakter formalny i porządkowy. Zawiera ona rodzaje należności, które na gruncie Ordynacji podatkowej są traktowane tożsamo (lit. a – zaliczki na podatki, lit. b – raty podatków, jeżeli przepisy prawa podatkowego przewidują płatność podatku w ratach). Z uwagi na powyższe należałoby w przedmiotowym przepisie wskazać, że chodzi o definicję podatku w rozumieniu art. 6 Ordynacji podatkowej. Pozostawienie przepisu w proponowanym w projekcie brzmieniu będzie oznaczać, że instytucja raportowania MDR będzie miała zastosowanie także do wynikających z przepisów prawa podatkowego zaliczek na podatki występujących przede wszystkim na gruncie ustaw o podatkach dochodowych czy też określonych form realizacji podatku (rat podatków). Konsekwentnie, działanie podatnika powodujące	*Niniejszy rozdział ma zastosowanie do uzgodnień dotyczących podatków w rozumieniu art. 6 ustawy, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, oraz podatku akcyzowego.*	**Uwaga nieuwzględniona –** nie można wyłączyć z zakresu podatków objętych MDR - np. zaliczek na podatki. W szczególności, że w ramach ogólnych cech rozpoznawczych należy przeprowadzić analizę, czy występuje korzyść podatkowa. Jedną z korzyści zgodnie przepisami dot. MDR jest korzyść określona w art 3 pkt 18 lit d - tj. niepobranie podatku przez płatnika. Tym samym nie można się zgodzić na ograniczenie zakresu podatków do definicji określonej w art. 6 OP. Zawężenie zakresu "podatków" w określeniu do których należy stosować przepisy MDR powodowałoby, że samo niepobranie podatku przez płatnika byłoby korzyścią podatkową, a niepobranie przez płatnika zaliczki na podatek już nie - co powodowałoby istotny wyłom systemie MDR -

			odsunięcie w czasie nie tylko samego podatku, ale także zaliczki na podatek (w ramach danego roku) wiązałoby się z obowiązkiem raportowania MDR.		który nie ma racjonalnego uzasadnienia.
14.	art. 1 pkt 26 projektu (art. 86a §2 pkt 5 Ordynacji podatkowej)	**Związek Pracodawców Polska Miedź**	Projekt zakłada zmianę definicji kryterium głównej korzyści na następującą: *„kryterium głównej korzyści – rozumie się przez to spełnienie warunku polegającego na tym, że głównym efektem lub jednym z głównych efektów, które na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów dany podmiot może spodziewać się osiągnąć, dzięki wdrożeniu uzgodnienia, jest korzyść podatkowa”.* **Proponuje się pozostawienie definicji kryterium głównej korzyści w obecnym brzmieniu.** Proponuje się pozostawienie obecnego brzmienia definicji „kryterium głównej korzyści”, która zakłada, że korzyść ta nie występuje, kiedy podatnik w danej sytuacji nie ma lub nie miał alternatywnej, racjonalnej drogi postępowania, nawet jeżeli skutkiem postępowania jest (lub było) osiągnięcie korzyści podatkowej. Rezygnacja z istniejącego dotychczas zastrzeżenia, że aby „kryterium głównej korzyści” zostało spełnione musi występować tzw. alternatywna droga postępowania będzie skutkować znaczącym rozszerzeniem obowiązku raportowania. Ilustrując powyższe przykładem, w Objaśnieniach MF z dnia 31.01.2019 r. dot. MDR, na str. 20 wskazano, że „*z uwagi na definicję korzyści podatkowej będzie nią również pomniejszenie zobowiązania podatkowego w związku z ujęciem jako kosztu uzyskania*	*Kryterium głównej korzyści uważa się za spełnione, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej mógłby zasadnie wybrać inny sposób postępowania, z którym nie wiązałoby się uzyskanie korzyści podatkowej rozsądnie oczekiwanej lub wynikającej z wykonania uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia.*	**Uwaga nieuwzględniona**. DAC6 nie wprowadza "alternatywnej drogi postępowania" w definicji kryterium głównej korzyści. Państwa członkowskie UE implementując dyrektywę również nie przewidziały "alternatywnej drogi postępowania". W ramach DAC6 wskazano, że kryterium to jest spełnione, jeżeli można ustalić, że główną korzyścią lub jedną z głównych korzyści, które – uwzględniając wszystkie odpowiednie fakty i okoliczności – dana osoba może spodziewać się uzyskać dzięki uzgodnieniu, jest korzyść podatkowa. Dotychczasowe regulacje w OP zawierają 3 przesłanki: - wybrany przez podatnika sposób postępowania wiąże się uzyskaniem korzyści podatkowej,

			przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku. Nie jest to jednak czynność, która samoistnie spełniałaby przesłankę alternatywnej drogi postępowania, gdyż rozsądnie działające podmioty w ramach prowadzonej działalności muszą ponosić koszty, aby generować przychody lub zabezpieczyć ich źródło. Nieponoszenie uzasadnionego ekonomicznie wydatku nie jest bowiem racjonalnym alternatywnym sposobem postępowania". Z powyższego *a contrario* wynikałoby więc, że po usunięciu przesłanki tzw. alternatywnej drogi postępowania, ujęcie jako kosztu uzyskania przychodów uzasadnionego ekonomicznie wydatku – będzie spełniać kryterium głównej korzyści.		- uzyskanie korzyści podatkowej było znacznym/głównym powodem wybrania danego sposobu postępowania, - istnieje alternatywna, racjonalna droga postępowania, która prowadzi do uzyskania takich samych rezultatów ekonomicznych/gospodarczych, przy jednoczesnym braku korzyści podatkowych co powoduje zawężenie raportowania i narażenie Polski na sankcje w związku z nieprawidłową implementacją DAC6. Nowelizacja zakłąda usunięcie „alternatywnej drogi postępowania" czego skutkiem będzie: - wyeliminowanie bezpodstawnego zawężenia raportowania, - kluczowa będzie ocena spodziewanego efektu uzgodnienia, - zrozumiała i zgodna z DAC6 definicja.

15.	art. 1 pkt 42 projektu, (art. 117ba § 3a i 3b Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Doprecyzowanie sposobu składania zawiadomień ZAW-NR (zawiadomienie o zapłacie należności na rachunek bankowy inny niż zawarty na dzień zlecenia przelewu w wykazie podatników VAT) drogą elektroniczną i umożliwienie ich składania przez pełnomocnika do podpisywania deklaracji** podatników, skoro w oczywisty sposób redukuje ono liczbę dostępnych ścieżek wywiązania się z obowiązków, zwiększając ryzyko niezamierzonego naruszenia prawa. Warto również zauważyć, że w uzasadnieniu Projektu zostały przedstawione sprzeczne informacje w tym zakresie. Projektodawca wskazuje bowiem, że przepis „nie oznacza zmiany sposobu składania tego zawiadomienia, a jedynie wskazuje kanał komunikacji elektronicznej", podczas gdy w istocie wprowadza sformułowanie „wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym". Wprowadzenie sformułowania „wyłącznie" nie stanowi jedynie wskazania preferowanego sposobu składania zawiadomień, lecz w sposób jednoznaczny nakłada obowiązek korzystania z tego jedynego kanału komunikacji elektronicznej. Tym samym wyeliminowane zostają wszelkie inne, dotychczas dostępne metody (w tym również złożenie zawiadomienia w siedzibie organu podatkowego czy tradycyjna wysyłka formularza), co *de facto* oznacza rezygnację z dotychczasowej możliwości składania zawiadomień w formie tradycyjnej. Takie kategoryczne ujęcie nie		**Uwaga uwzględniona (w zakresie eUS).** **Uwaga aprobująca (w zakresie UPL-1).**

			pozostawia pola dla dowolności czy wyboru, lecz wprowadza bardzo restrykcyjne ograniczenie. Ma to o tyle istotne znaczenie, że skutki niezłożenia tego zawiadomienia mogą być bardzo daleko idące. Dlatego też nie powinno ograniczać się środków, za pomocą których takie zawiadomienie powinno być złożone. Jednocześnie pozytywnie należy ocenić drugą część propozycji, tj. umożliwienie stosowania pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji (udzielonego na podstawie art. 80a § 1 Ordynacji podatkowej) również w odniesieniu do formularzy ZAW-NR. Rezygnacja z konieczności każdorazowego składania pełnomocnictwa szczególnego w tym zakresie jest rozwiązaniem racjonalnym, upraszczającym procedury i ograniczającym nadmierne obowiązki formalnoprawne po stronie podatników oraz organów podatkowych. Negatywnie oceniamy proponowaną zmianę art. 117ba § 3a i 3b Ordynacji podatkowej w zakresie wprowadzenia obowiązku składania zawiadomień ZAW-NR wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym. Rozwiązanie to w praktyce eliminuje możliwość tradycyjnego składania zawiadomień, co stanowi istotne ograniczenie dostępnych form realizacji obowiązków podatkowych. Skutkuje to wykluczeniem podmiotów, które z różnych względów (w tym braku dostępu do e-Urzędu Skarbowego) nie mogą skorzystać z drogi elektronicznej. Trudno wskazać uzasadnienie, dla		

			którego takie ograniczenie miałoby służyć interesowi		
16.	art. 1 pkt 42 projektu (art. 117ba § 3a Ordynacji podatkowej)	**Związek Pracodawców Polska Miedź**	Projekt zakłada w art. 117ba po §3 dodanie §3a o treści: *„Zawiadomienie, o którym mowa w § 3 pkt 2, składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, składa się wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.”* **Proponuje się rezygnację z wprowadzenia przedmiotowej regulacji.** Wprowadzana Projektem zmiana prowadzi do ograniczenia możliwości składania zawiadomień ZAW-NR drogą elektroniczną wyłącznie do konta w e-Urzędzie Skarbowym. Brak jest jednak argumentów dla eliminacji możliwości składania zawiadomienia za pośrednictwem e-PUAP lub skrzynki do e-Doręczeń.	**BRAK**	**Uwaga uwzględniona.**
17.	art. 1 pkt 42 projektu (art. 117ba § 3a Ordynacji podatkowej (art. 1 pkt 42 ustawy nowelizującej)	**Kancelaria Doradztwa Podatkowego**	w art. 117ba po § 3 dodaje się § 3a i 3b w brzmieniu: „§ 3a. Zawiadomienie, o którym mowa w § 3 pkt 2, składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, składa się wyłącznie za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym.” Zmiana przepisów przynosi następujące skutki: 1) ograniczenie „kanałów” przekazywania zawiadomienia do organu, 2) brak możliwości wysyłania zawiadomienia w przypadkach losowych leżących		**Uwaga uwzględniona.**

			- po stronie podatnika (śmierć podatnika/zmiana reprezentanta podmiotu), - po stronie urzędu (awaria techniczna, przeciążenie systemu). Propozycja pozostawienia przepisu bez zmian albo uwzględnienie możliwości występowania zdarzeń losowych i wydłużenie 7-dniowego terminu.		
18.	art. 1 pkt 43 w zw. z pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie oraz lit. c projektu, (art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Rozszerzenie przesłanek wpływających na upływ terminu przedawnienia w odniesieniu do odpowiedzialności solidarnej osób trzecich** Zgłaszamy zastrzeżenia do zmian w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej. Projektowana nowelizacja, przewidująca rozszerzenie przesłanek wpływających na bieg terminu przedawnienia odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (art. 118 § 2 w zw. z art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7 O.p.), budzi poważne zastrzeżenia. W odniesieniu do odpowiedzialności solidarnej osób trzecich ustawodawca już obecnie przewidział wystarczająco długie terminy zarówno w zakresie dopuszczalności wydania decyzji o odpowiedzialności podatkowej (art. 118 § 1 O.p.), jak i w zakresie przedawnienia zobowiązań wynikających z takiej decyzji (art. 118 § 2 O.p.). Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia prowadziłoby w tym przypadku do możliwości dalszego, nieproporcjonalnego wydłużenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania członków zarządu.		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowane rozwiązanie nie jest nieproporcjonalne. Nie wykracza poza zakres tego, co niezbędne dla zapewnienia organom podatkowym odpowiedniego czasu na zaspokojenie należności wynikającej z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej. Trzeba też mieć na uwadze, że w przypadku wygaśnięcia zobowiązania pierwotnego dłużnika, odpowiedzialność osoby trzeciej wygaśnie jeszcze przed upływem terminu, o którym mowa w art. 118 § 2 o.p. Wygaśnięcie zobowiązania pierwotnego dłużnika powoduje też zwolnienie z

			Należy zaznaczyć, że w realiach odpowiedzialności osób trzecich, mającej charakter akcesoryjny, ustawodawca powinien ze szczególną ostrożnością ingerować w regulacje dotyczące biegu terminu przedawnienia, tak aby zachować równowagę między ochroną interesu fiskalnego a zapewnieniem pewności prawa i utrzymaniem zaufania podmiotów do działań organów podatkowych. Obowiązujące już obecnie instrumenty, w tym istniejące przesłanki zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia, zapewniają organom podatkowym wystarczające narzędzia dla zabezpieczenia należności publicznoprawnych. W tym kontekście warto zauważyć, że do odpowiedzialności solidarnej przepisy dotyczące wydłużenia terminu przedawnienia stosuje się w bardzo wąskim zakresie. To dodatkowo podkreśla brak uzasadnienia systemowego dla ich rozszerzenia o zawieszenie na skutek ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Proponowane rozwiązanie ma zatem charakter nadmiarowy i stwarza ryzyko nieuzasadnionego przedłużenia stanu podlegania potencjalnej odpowiedzialności za długi podatkowe innego podmiotu, co w praktyce przekłada się na utrzymywanie długotrwałej niepewności prawnej po stronie osób fizycznych. Z tego względu zasadne jest odstąpienie od planowanej zmiany art. 118 § 2 O.p. polegającej na rozszerzeniu zakresu odpowiedniego stosowania o projektowane art. 70 § 6 pkt 7 oraz § 7 pkt 7 O.p.		odpowiedzialności osoby trzeciej.

19.	art. 1 pkt 44 projektu, (art. 138a § 6 Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego lub pełnomocnika szczególnego** *(art. 1 pkt 44 projektu, projektowany art. 138a § 6 Ordynacji podatkowej)* Projekt zakłada wprowadzenie możliwości działania podmiotu niebędącego stroną postępowania przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. W uzasadnieniu Projektu wskazuje się, że brak jest obecnie podstaw prawnych do działania przez pełnomocnika innej osoby niż strona (np. wzywanej do dokonania określonej czynności na podstawie art. 155 OP), a proponowane rozwiązanie ma ułatwić kontakt z organami podatkowymi – zwłaszcza podmiotów, które posiadają siedzibę poza granicami RP. Możliwość korzystania z usług pełnomocnika, w tym pełnomocnika profesjonalnego, pełni funkcję gwarancyjną dla reprezentowanego podmiotu. W naszej ocenie gwarancja ta nie powinna być rozumiana zawężająco – jedynie do strony postępowania, a również do każdego podmiotu, dla którego zajęcie stanowiska mogłoby dotyczyć skutków w zakresie możliwości weryfikowania rozliczeń podatkowych. W tym zakresie w piśmie z 25 kwietnia 2025 r. postulowaliśmy o rozszerzenie możliwości działania nie tylko przez pełnomocnika ogólnego, ale również umożliwienie działania przez pełnomocnika szczególnego.		**Uwaga aprobująca.**

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

			W związku z powyższym pozytywnie oceniamy proponowaną zmianę.		
20.	art. 1 pkt 51 projektu, (art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	Ograniczenie doręczania pism pełnomocnikowi wyłącznie do pism doręczanych „tradycyjnie” W odniesieniu do projektowanych zmian zgłaszaliśmy zastrzeżenia w piśmie z 25 kwietnia 2025 r. złożonym w ramach konsultacji podatkowych (znak sprawy: DTS3.8010.2.2024), które w pełni podtrzymujemy. **Uzupełniająco do powyższego zwracamy uwagę na fakt, że proponowana zmiana budzi poważne wątpliwości interpretacyjne i w takim brzmieniu może znacząco ograniczać rolę pełnomocnika w toku postępowania podatkowego**. Jak bowiem wynika z brzmienia projektowanego art. 145 § 2 OP, obowiązek doręczania pism pełnomocnikom na adres wskazany w pełnomocnictwie ustawodawca planuje zawęzić wyłącznie do doręczania „tradycyjnego”. W Ordynacji podatkowej regulacje dotyczące doręczeń zostały zawarte w art. 144-154c. Zasady kierowania pism do właściwych adresatów w toku postępowania podatkowego zawarto wyłącznie w art. 145. Zgodnie z obecnym brzmieniem § 1 i 2 tego przepisu: § 1 ustanawia obowiązek doręczania pism stronie lub jej przedstawicielowi (gdy strona działa przez przedstawiciela). *(Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela – temu przedstawicielowi.)*	Propozycja: *§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. W przypadku doręczania w sposób określony w art. 144 § 1a-1c, pisma doręcza się pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.*	**Uwaga częściowo uwzględniona** poprzez nadanie art. 145 § 2 O.p. następującego brzmienia: „Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi. W przypadku doręczania w sposób określony w art. 144 § 1b i 1c pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.”. W razie doręczenia pisma na adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów elektronicznych nie jest konieczne podanie w pełnomocnictwie tego adresu, bo organ podatkowy sam może taki adres sprawdzić w tej bazie.

			§ 2 wprowadza wyjątek od powyższej zasady. W sytuacji, gdy ustanowiono pełnomocnika, pisma należy doręczać: temu pełnomocnikowi, na adres wskazany w pełnomocnictwie. *(Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.)* Powyższe przepisy są jedynymi, które określają doręczanie pism właściwym adresatom (w tym konieczność doręczania pism pełnomocnikowi, o ile został ustanowiony). Ustawodawca nie wprowadza oddzielnych regulacji w odniesieniu do pism doręczanych tradycyjnie i elektronicznie. A zatem zarówno § 1, jak i § 2, należy obecnie odnosić do doręczeń dokonywanych w obu tych formach. **W związku z tym zawężenie art. 145 § 2 OP wyłącznie do pism doręczanych tradycyjnie, przy jednoczesnym braku dodania nowej regulacji dedykowanej *stricte* doręczeniom pełnomocnikom (za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej) może doprowadzić do uznania, że żaden przepis Ordynacji podatkowej nie będzie regulował tego, że w przypadku ustanowienia pełnomocnika konieczne jest doręczanie pism temu pełnomocnikowi (za pośrednictwem środków elektronicznych). To z kolei prowadzi do ograniczenia funkcji pełnomocnika w postępowaniu podatkowym. Z proponowanej nowelizacji art. 145 § 2 OP wynika bowiem, że**		

			obowiązek doręczania pism ustanowionemu pełnomocnikowi będzie miał być realizowany tylko w przypadkach doręczeń tradycyjnych. Zatem wprowadzona zmiana może prowadzić do nieakceptowalnych wniosków, że w przypadku doręczania pisma za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej organy podatkowe będą mogły doręczać pisma bezpośrednio stronie, z pominięciem ustanowionego w sprawie pełnomocnika. **Wprowadzona zmiana – zamiast poprawiać obecnie istniejące problemy z doręczaniem pism pełnomocnikom na ich prywatne skrzynki e-US (na co wskazywaliśmy w poprzednich uwagach) Projekt nowelizacji – stwarza dodatkowe problemy interpretacyjne i zwiększa chaos związany z podstawowym zagadnieniem, jakim jest prawidłowe doręczanie pism.** W tym zakresie wnosimy zastrzeżenia i sprzeciwiamy się ograniczaniu roli pełnomocnika w postępowaniu podatkowym. Możliwość działania za pośrednictwem pełnomocnika jest jedną z podstawowych funkcji gwarancyjnych mających na celu ochronę interesów strony i nie powinna być w żaden sposób ograniczana. Zwracamy również uwagę na ryzyka związane ze skutkiem oddania organom podatkowym pełnej dowolności w wyborze elektronicznego środka komunikacji, pomimo wyraźnej dyspozycji wskazanej w pełnomocnictwie. W tym względzie krytycznie odnosimy się do zajmowanego przez		

			Ministerstwo Finansów stanowiska dotyczącego doręczania pism za pośrednictwem e-US, nawet w sytuacji gdy z dokumentu pełnomocnictwa wynika inny środek komunikacji (e-Doręczenia, które – przede wszystkim w przypadku pełnomocników profesjonalnych – powinny być pierwszym kanałem kontaktu). Zwłaszcza, że w świetle aktualnego orzecznictwa sądowoadministracyjnego, zarówno wyrażenie zgody na doręczanie pism za pośrednictwem e-US, jak i złożenie dokumentu pełnomocnictwa – są traktowane na równi jako aktualizacja adresu do doręczeń, o której mowa w art. 146 § 1 Ordynacji podatkowej. W naszej ocenie podatnik i pełnomocnik powinien mieć prawo do zarządzania korespondencją przychodzącą, co obejmuje również prawo do wyboru środka komunikacji elektronicznej, za pośrednictwem jakiego ma być taka korespondencja doręczana (skoro państwa wymaga od niego posiadania adresu e-Doręczenia). **W związku z tym postulujemy o brak ograniczania doręczeń na adres wskazany w pełnomocnictwie wyłącznie do doręczeń tradycyjnych.** W związku z powyższym proponujemy następujące brzmienie art. 145 OP § 2, które będzie przewidywało, że: . w przypadku ustanowienia pełnomocnika – pisma należy doręczać temu pełnomocnikowi, . a doręczenie ma następować na adres elektroniczny wskazany w pełnomocnictwie.		

Zestawienie uwag z konsultacji do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

21.	art. 1 pkt 54 projektu, (art. 153 § 3 Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	Doprecyzowanie przepisów o doręczaniu pism w siedzibie organu podatkowego W naszej ocenie proponowana zmiana ma charakter głównie doprecyzowujący. Wynika z niej, że w przypadku odmowy przyjęcia przez adresata pisma doręczanego w siedzibie organu podatkowego, pismo zostanie uznane za doręczone. Przyjęcie analogicznego rozwiązania w odniesieniu do doręczeń dokonywanych w siedzibie organu podatkowego wesprze zasadę szybkości postępowania podatkowego i ujednolici tryb postępowania w przypadku odmowy przyjęcia pisma przez adresata. Obecnie Ordynacja podatkowa przewiduje takie regulacje wyłącznie w odniesieniu do pism doręczanych tradycyjnie, tj. w ramach publicznej usługi hybrydowej. Jak wskazuje ustawodawca w uzasadnieniu do projektu, aktualnie istnieją wątpliwości czy przepisy art. 153 § 1 i § 2 można także odnosić do doręczeń dokonywanych w siedzibie organu podatkowego. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym, a także w doktrynie, wskazuje się, że art. 153 § 1-2 w obecnym brzmieniu nie mają zastosowania do pism doręczanych w siedzibie organu podatkowego. Taka wykładnia przepisów wynika z ich konstrukcji – w przypadku odmowy przyjęcia pisma, przesyłkę zwraca się do nadawcy z adnotacją o odmowie przyjęcia pisma i datą odmowy. W sytuacji więc, w której adresat odmawia przyjęcia pisma w siedzibie organu		**Uwaga nieuwzględniona.** Wprowadzany § 3 w art. 153 ma za cel doprecyzowanie, że przez odpowiednie zastosowanie przepisów § 1 i 2, odmowa przyjęcia pisma w siedzibie organu podatkowego jest równoznaczna z doręczeniem tego pisma w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata. Wprowadzana regulacja w żaden sposób nie stawia strony, której organ doręcza pismo podczas jej wizyty w siedzibie tego organu, w sytuacji gorszej niż w przypadku doręczeń w inny sposób określony w O.p. W razie odmowy przyjęcia pisma w postaci papierowej doręczanego np. przez listonosza lub pracownika organu podatkowego pismo uznaje się za doręczone (art. 153 § 2 O.p.). Taki skutek powinien być także w przypadku odmowy

			podatkowego, nie ma możliwości „zwrócenia pisma do nadawcy", w związku z czym organ podatkowy zobowiązany jest wyekspediować przesyłkę. W naszej ocenie proponowana zmiana niesie za sobą pewne ryzyka. Wydaje się, że projektowany przepis będzie mógł być bowiem zastosowany nawet wówczas, gdy podatnik będzie obecny w urzędzie organu podatkowego w celu załatwienia innej sprawy, np. złożenia wniosku o wydanie zaświadczenia lub w sytuacji, gdy podatnik – działając w charakterze strony – stawi się w siedzibie organu podatkowego w związku z innymi czynnościami dokonywanymi przez organ (np. przesłuchaniem świadka). W naszej ocenie wprowadzenie projektowanej zmiany może doprowadzić do pogłębienia braku zaufania podatnika do organów podatkowych, co z kolei może mieć negatywne przełożenie na tę (i tak już trudną) relację. Alternatywnym rozwiązaniem mogłoby być wprowadzenie zasady, zgodnie z którą odmowa przyjęcia pisma przez podatnika w siedzibie organu podatkowego oznaczałaby rozpoczęcie biegu 14-dniowego terminu „awizacji" pisma – analogicznie do rozwiązań dostępnych w przypadku doręczania pisma za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej lub publicznej usługi hybrydowej.		doręczenia pisma w organie podatkowym. Dlatego niezasadna jest propozycja, aby w takim przypadku rozpoczynał bieg 14-dniowy terminu „awizacji", co oznaczałoby brak skutku doręczenia.
22.	art. 1 pkt 56 projektu, (art. 165 § 5 pkt 1 lit. b	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy**	**Umożliwienie wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych na podstawie danych**		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowany przepis wprowadza uproszczenie polegające na tym, że jeżeli

	Ordynacji podatkowej)	**spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**znanych organowi podatkowemu z urzędu bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania** *(art. 1 pkt 56 projektu, projektowany art. 165 § 5 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej)* Projektodawca proponuje wprowadzenie do Ordynacji podatkowej nowego przepisu, który umożliwi wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym od osób fizycznych w przypadku, gdy podatnik **nie złożył w terminie wymaganej informacji**, a wydanie decyzji ustalającej jest możliwe na podstawie danych znanych organowi podatkowemu z urzędu. W Uzasadnieniu wskazano, że nowy przepis wprowadza zasadę, zgodnie z którą postępowanie podatkowe będzie prowadzone bez uprzedniego doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania. Rezygnacja z doręczenia tego postanowienia ma, według projektodawcy, przyspieszyć wydanie decyzji podatkowej. Proponowaną zmianę oceniamy negatywnie. Zgodnie z art. 21 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania – jest to jeden z sposobów powstania zobowiązania podatkowego. Tryb ten jest właściwy w przypadku ustalania zobowiązań podatkowych osób fizycznych w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym. Polega on każdorazowo		podatnik nie złoży w terminie takiej informacji, organ wyda decyzję ustalającą zobowiązanie podatkowe na podstawie danych znanych z urzędu. Będą to takie sytuacje, w których nie zaistnieją okoliczności wymagające przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego. W razie stwierdzenia wad wydanej decyzji podatnik może wnieść odwołanie.

			na przeprowadzeniu postępowania podatkowego, które powinno zakończyć się decyzją organu podatkowego ustalającą zobowiązanie podatkowe po stwierdzeniu, że powstał obowiązek podatkowy, który następnie został ww. decyzją skonkretyzowany. Po wprowadzeniu w życie proponowanej zmiany, podatnik – osoba fizyczna, będąca niewątpliwie stroną postępowania podatkowego, zostaje *de facto* pozbawiona części praw wynikających z bycia stroną postępowania w I instancji. Po pierwsze, jedną z naczelnych zasad postępowań administracyjnych (w tym podatkowych), jest zagwarantowanie stronom postępowania możliwości realnego udziału w prowadzonym postępowaniu – przy czym nie ma znaczenia, czy jest to postępowanie mające na celu wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, czy postępowanie mające na celu weryfikację, czy zadeklarowany podatek zapłacono w odpowiedniej wysokości. Zgodnie z zasadą czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym unormowaną w art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej, organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Warunkiem realizacji tej zasady jest to, aby strona postępowania była świadoma, że takie postępowanie w ogóle zostało wszczęte, a także		

			wiedziała, przez jaki organ i w jakim przedmiocie jest prowadzone. Odejście od zasady, nawet w formie wyjątku, stanowić będzie pewne ograniczenie prawa do czynnego udziału w postępowaniu na etapie ustalania stanu faktycznego. Etap ten nabiera szczególnego znaczenia w sytuacji, gdy z danych organu podatkowego wynika, że podatnik powinien być złożyć informację, jednak tego nie dokonał we właściwym czasie. W takim przypadku, przed ustaleniem zobowiązania podatkowego (na podstawie np. ewidencji gruntów), organ podatkowy zobowiązany jest ustalić, czy w ogóle istnieją podstawy do wymierzenia podatku – a dopiero później wydać decyzję w sprawie. W tym zakresie udział strony w postępowaniu podatkowym (a zatem również poinformowanie strony o wszczęciu takiego postępowania) może mieć szczególne znaczenie i nie powinien być ograniczany. Po drugie, istotnie – dla organów podatkowych wprowadzenie nowego przepisu oznacza przyspieszenie procedury wydawania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe (wymiarowej), co jest połączone z potencjalną oszczędnością kosztów i zasobów. Jednak w sytuacjach, gdy dane uzyskane przez organ „z urzędu” okażą się nieaktualne – np. w przypadku błędów w ewidencji gruntów – brak udziału strony w postępowaniu pierwszej instancji może prowadzić do wydania decyzji wadliwej. W konsekwencji może to zwiększyć liczbę		

			postępowań odwoławczych, co z kolei pochłonie zasoby „zaoszczędzone" na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego. Zmiana ta może zatem mieć odwrotne skutki od zamierzonych.		
23.	art. 1 pkt 57 projektu, (art. 199b Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Wprowadzenie możliwości przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przez organ podatkowy przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość** Pozytywnie oceniamy modyfikację projektowanego art. 199b § 1 Ordynacji podatkowej, dokonaną względem pierwszego projektu nowelizacji z 26 marca 2025 r. Nowe brzmienie proponowanego przepisu art. 199b § 1 Ordynacji podatkowej, wprowadzającego możliwość zdalnego przesłuchiwania strony i świadka, lepiej oddaje istotę takiego przesłuchania przeprowadzanego w formie zdalnej. W nowym brzmieniu przepisu słusznie położono nacisk na samą czynność przesłuchania (która „może nastąpić przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość"), niż poprzednie sformułowanie tego przepisu, który odnosił się jedynie do możliwości „utrwalenia" przesłuchania przy pomocy odpowiednich środków technicznych. Proponowana zmiana jest także spójna z analogiczną regulacją zawartą w art. 76 ust. 1 ustawy o KAS. Nasze wątpliwości budzi jednak nowe proponowane brzmienie art. 199b § 2 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przesłuchanie		**Uwaga nieuwzględniona**. Projektowany przepis w sposób celowy został sformułowany tak, aby to od decyzji organu zależało czy dane przesłuchanie zostanie nagrane. To organ posiada najpełniejszą wiedzę w zakresie tego czy istnieje potrzeba sporządzenia zapisu przesłuchania i włączenia go do akt sprawy. Utrwalenie obrazu i dźwięku będzie zasadne, jeśli stanowić będzie realizację zasady prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej –w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym). Z uwagi na powyższe nie jest zasadne

			strony lub świadka (każde, a nie tylko przesłuchanie „zdalne") może zostać utrwalone za pomocą urządzenia rejestrującego obraz lub dźwięk. Co do zasady takie rozwiązanie oceniamy pozytywnie, przy czym poniżej zwracamy uwagę na ryzyka związane z proponowaną zmianą. Projektowane sformułowanie tego przepisu oznacza, że to od uznaniowej decyzji organu będzie zależało, które z przesłuchań będzie mogło zostać nagrane, a które nie. W naszej ocenie przepisy te wymagają doprecyzowania, w szczególności: wskazania, kiedy i w jakich okolicznościach może zostać zarządzone nagranie przesłuchania przez organ, umożliwienia stronie zawnioskowania o nagranie przesłuchania (w sytuacji braku uprzedniego zarządzenia nagrania przesłuchania przez organ), doprecyzowania, co w sytuacji odmowy nagrania przesłuchania przez stronę lub świadka. W naszej ocenie, pozostawienie proponowanego art. 199b § 2 Ordynacji podatkowej w takim kształcie, jak to zaproponowano w projekcie, może stwarzać pole do rozbieżności w stosowaniu tych przepisów przez poszczególne organy podatkowe w całym kraju. Dlatego konieczne wydaje się doprecyzowanie przesłanek, które miałyby uzasadniać nagrywanie przesłuchań.		umożliwienie stronie zawnioskowania o nagranie przesłuchania. Nie ograniczy to w żaden sposób gwarancji procesowych strony przesłuchiwanej, gdyż gwarancje te będą przysługują stronie na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej i będą chronione również w przypadku braku sporządzenia zapisu przesłuchania m.in. poprzez sporządzenie protokołu, akceptowanego następnie przez stronę.
24.	art. 1 pkt 59 projektu, (art. 213 § 5	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy**	**Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji**		**<u>Uwaga aprobująca</u>**

	Ordynacji podatkowej)	**spółka doradztwa podatkowego S.A.**	Proponowana zmiana jest nowa w stosunku do pierwszej treści projektu nowelizacji Ordynacji podatkowej. W Pierwszym Projekcie wskazano nową przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jaką miało być złożenie wniosku o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (lub straty podatkowej). Zmianę tę ocenialiśmy pozytywnie. Z Projektu wynika, że nie będzie możliwe wniesienie zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. Jak Ustawodawca wskazuje w Uzasadnieniu, postanowienia organów podatkowych o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły być skarżone w odwołaniu od tej decyzji na podstawie art. 237 OP. Omawianą zmianę również oceniamy pozytywnie. Wydaje się, że spełni ona cel Ustawodawcy i nie będzie przesadnie uciążliwa dla podatników – zwłaszcza, że celem ma być zwalczanie nadużywania prawa.		
25.	art. 1 pkt 59 projektu (art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej)	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców (ZPP)**	Projekt zakłada skreślenie w art. 213 w § 5 w zdaniu pierwszym wyrazów „*na które służy zażalenie*”. **Proponuje się pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu.** Zawarta w Projekcie zmiana odbiera podatnikowi możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, a co za tym idzie ogranicza jego środki ochrony	*Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio.*	**Uwaga nieuwzględniona** Postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły zostać zaskarżone w odwołaniu od decyzji, na podstawie art. 237 O.p., co stanowi wystarczającą

			prawnej i osłabia gwarancje procesowe. W Uzasadnieniu wskazano, że celem wprowadzonej zmiany jest ograniczenie instrumentalnego wszczynania postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia. Wprowadzenie przedmiotowej zmiany uniemożliwi wniesienie zażalenia na postanowienie organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji również w przypadkach, gdy celem strony jest rzeczywiste uzyskanie uzupełnienia lub sprostowania decyzji.		ochronę praw i interesów podatnika.
26.	art. 1 pkt 59 projektu (art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej)	**Związek Pracodawców Polska Miedź**	Projekt zakłada skreślenie w art. 213 w § 5 w zdaniu pierwszym wyrazów „*„na które służy zażalenie*”. **Proponuje się pozostawienie przepisu w obecnym brzmieniu.** Zawarta w Projekcie zmiana odbiera podatnikowi możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, a co za tym idzie ogranicza jego środki ochrony prawnej i osłabia gwarancje procesowe. W Uzasadnieniu wskazano, że celem wprowadzonej zmiany jest ograniczenie instrumentalnego wszczynania postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia. Wprowadzenie przedmiotowej zmiany uniemożliwi wniesienie zażalenia na postanowienie organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji również w przypadkach, gdy celem strony jest rzeczywiste uzyskanie uzupełnienia lub sprostowania decyzji.	*Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio.*	**Uwaga nieuwzględniona** Postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły zostać zaskarżone w odwołaniu od decyzji, na podstawie art. 237 O.p., co stanowi wystarczającą ochronę praw i interesów podatnika.

27.	art. 1 pkt 60 projektu, (art. 228 § 1 pkt 3, § 2 i 3 Ordynacji podatkowej)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	**Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania** Zgłaszamy zastrzeżenia do projektowanej zmiany. Zdaniem Ustawodawcy, w wyniku nowelizacji art. 228 OP dojdzie do ujednolicenia trybu postępowania w przypadku braków formalnych odwołania od decyzji organu podatkowego I instancji. Z obecnego brzmienia art. 228 Ordynacji podatkowej wynika bowiem, że organ odwoławczy stwierdza w formie postanowienia m.in. pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222. Jak wskazuje się w Uzasadnieniu do Projektu, w przypadku np. braku podpisu pod odwołaniem, aktualnie organ podatkowy zobowiązany jest wezwać stronę do uzupełnienia braków formalnych w trybie art. 169 OP. Z projektowanej zmiany wynika, że stwierdzenie w formie postanowienia pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia będzie odnosiło się zarówno do warunków wynikających z art. 222, jak i z art. 168 § 2-3a. Dodatkowo w odniesieniu do takich postanowień wprowadza się możliwość ich zaskarżenia w drodze zażalenia. Chociaż dostrzegamy potrzebę ujednolicenia trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania, to nie zgadzamy się z ograniczeniem stosowania art. 169 OP. Wprowadzenie zmiany zgodnie z treścią Projektu będzie prowadzić do częstszych sytuacji, w których organ odwoławczy nie rozpatrzy odwołania, nie		**Uwaga nieuwzględniona** Komentowany przepis został zmieniony poprzez rezygnację ze zmian przewidzianych w art. 228 § 2 i 3 O.p. Projekt nie przewiduje ograniczenia stosowania art. 169 Ordynacji podatkowej w postępowaniu odwoławczym. Nie ma potrzeby dodawania do art. 228 Ordynacji podatkowej odesłania do art. 169 § 1 w odniesieniu do zidentyfikowanych braków formalnych odwołania wynikających z art. 168 oraz art. 222 O.p, bowiem zgodnie z art. 235 Ordynacji podatkowej art. 169 § 1 O.p. ma już zastosowanie w postępowaniu odwoławczym, co zostało wyraźnie wskazane w uzasadnieniu do projektu. Zgodnie z aktualnym brzmieniem art. 228 § 2 Ordynacji podatkowej, postanowienia w sprawach wymienionych w § 1 są ostateczne i ta część przepisu

			dając szansy podatnikowi na uzupełnienie braków (np. podpisu czy dokumentu pełnomocnictwa). Konieczność zastosowania wezwania do uzupełnienia braków odwołania daje bardzo istotne gwarancje (zabezpieczenie) w szczególności wobec osób, które nie korzystają z usług profesjonalnych pełnomocników. **W naszej ocenie nieuzasadnione są próby ograniczania gwarancji procesowych takich osób.** W związku z powyższym proponujemy dodanie do art. 228 OP odesłania do art. 169 § 1 w odniesieniu do zidentyfikowanych braków formalnych odwołania wynikających z art. 168 oraz art. 222 OP. Zmiana w proponowanym przez nas zakresie będzie skutkowała koniecznością wezwania podatnika do uzupełnienia braków formalnych (z art. 168 oraz art. 222 OP) w trybie art. 169 § 1 OP, a następnie – w przypadku braku zastosowania się do treści wezwania – do wydania postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpoznania, na które będzie przysługiwało zażalenie.		nie ulegnie zmianie. Tym samym, w przypadku wezwania podatnika do uzupełnienia braków formalnych w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej i braku zastosowania się do jego treści organ wyda na podstawie art. 228 § 1 pkt 3 O.p. postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpoznania, które będzie miało charakter ostateczny. Na to postanowienie przysługuje podatnikowi skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego, co stanowi skuteczną ochronę jego praw.
28.	art. 1 pkt 61 lit a projektu (art. 274 § 1Odynacji podatkowej)	**Kancelaria Doradztwa Podatkowego**	w § 1 pkt 1 otrzymuje brzmienie: „1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, nadpłaty, zwrotu podatku, podatku naliczonego albo nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych		**Uwaga nieuwzględniona** Wskazana w ustawie kwota 10.000 zł zapewni poczucie stabilności wprowadzonej regulacji oraz zapobiegnie konieczności przeprowadzania cyklicznych waloryzacji.

			lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 10 000 zł;", Propozycja odejścia od stałej wartości liczbowej, a zastąpienie jej np. odniesieniem do 200% minimalnego wynagrodzenia czy 100% średniej krajowej po zaokrągleniu do pełnych stu złotych (na rok 2026 była to kwota 9 600,00 zł w przypadku minimalnego wynagrodzenia). Waloryzacja kwoty zapewni dostosowanie przepisów podatkowych do zmieniających się warunków gospodarczych.		
29.	art. 8 pkt 2, 5-6 i 8 projektu, (art. 15 § 1a KKS oraz zmiany w art. 44 § 2, § 3-5, art. 51 § 1 i art. 116a KKS)	**Michalik Dłuska Dziedzic i Partnerzy spółka doradztwa podatkowego S.A.**	Uchylenie ograniczenia przedawnienia karalności przestępstw skarbowych Podtrzymujemy wszystkie uwagi dotyczące proponowanego uchylenia art. 44 § 2 KKS, zgłoszone 25 kwietnia 2025 r. do poprzedniego projektu nowelizacji z 26 marca 2025 r. (uwagi do art. 7 pkt 2-3 i 5 projektu z 26 marca 2025 r.) oraz uzupełniamy poprzednio wniesione uwagi o dodatkowe kwestie. W obecnym Projekcie nowelizacji podtrzymano proponowaną zmianę art. 44 KKS poprzez uchylenie § 2, zgodnie z którym karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności publicznoprawnej. Co więcej, w obecnym projekcie zmiany są jeszcze bardziej daleko idące, gdyż równolegle proponuje się wprowadzenie nowego art. 15 § 1a KKS,		**Uwaga nieuwzględniona.** Zaproponowano kompleksowe rozwiązania w obszarze kks wobec projektu uchylenia art. 70 § 6 pkt 1 Op, co umożliwi prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenie do skazania sprawców realnych, poważnych przestępstw skarbowych (szczególnie w sprawach, w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy dotyczący np. karuzel podatkowych). Projektowane zmiany przewidują, że

			zgodnie z którym, pomimo przedawnienia należności publicznoprawnej związanej z przestępstwem lub wykroczeniem skarbowym, na sprawcy czynu zabronionego będzie ciążył obowiązek uiszczenia równowartości pieniężnej tej należności. Te zmiany oceniamy jednoznacznie negatywnie. Uchylenie przepisu art. 44 § 2 KKS spowoduje, że nawet w sytuacji, gdy zaległość podatkowa ulegnie przedawnieniu (zobowiązanie wygaśnie na skutek przedawnienia), na skutek czego organy podatkowe nie będą mogły tej zaległości egzekwować, to nie będzie przeszkód do pociągnięcia do odpowiedzialności karnej skarbowej w związku z tym zobowiązaniem podatkowym. Ponadto, na podstawie nowego art. 15 § 1a KKS, zobowiązanie podatkowe – mimo że już przedawnione – w praktyce nadal będzie mogło być egzekwowane, ponieważ do tego *de facto* sprowadza się wprowadzony obowiązek *„uiszczenia równowartości pieniężnej uszczuplonej należności publicznoprawnej”*. **Te przepisy prowadzą do całkowicie do nieakceptowalnej sytuacji, w której „poprawia” się sytuacja spółek, a jednocześnie „pogarsza” się pozycja osób fizycznych odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe tych spółek. Powstanie bowiem sytuacja, w której odpowiedzialność za kwotę ewentualnej zaległości podatkowej przerzuca się z poziomu podmiotów zbiorowych (które nie będą zobowiązane do jej zapłaty ze**		wprowadzona zostanie możliwość uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 15 § 1a i art. 38 § 1 kks). Rozwiązanie określone w art. 15§ 1a kks wskazuje, że uiszczenie równowartości uszczuplonego podatku po jego przedawnieniu będzie występowało w kilku wypadkach wskazanych w Kodeksie i będą one dotyczyć instytucji korzystnych dla sprawcy, tj. wyłączenia lub złagodzenia odpowiedzialności karnej. Jednocześnie zostanie dodany art. 38 § 4 kks, który umożliwi sądowi orzeczenie równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary. Pozwoli to na zabezpieczenie interesu

			względu na przedawnienie) na poziom obywateli (od których organy będą mogły oczekiwać uiszczenia tej należności, pomimo przedawnienia zobowiązania). Wprowadzenie tego rodzaju zmiany oceniamy jako całkowicie nieznajdujące uzasadnienia w podstawowych zasadach konstytucyjnych oraz prawa unijnego. Takie regulacje istotnie naruszają szereg praw podatnika i usuwają bardzo istotne i potrzebne gwarancje (m.in. dotyczących przedawnienia zobowiązań podatkowych). Przede wszystkim należy wskazać, że skoro Skarb Państwa nie ma już żadnych podstaw do dochodzenia danej należności publicznoprawnej, bo doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia, to nie ma żadnego uzasadnienia dla karania tego podatnika za ewentualne przestępstwo związane z tą należnością. Nie istnieje już bowiem żadna kwota zaległości należna Skarbowi Państwa (zobowiązanie wygasło). Uszczuplenie (lub narażenie na uszczuplenie) należności publicznoprawnej jest jednym ze znamion czynu zabronionego wielu przestępstw określonych w KKS. Skoro należność uległa przedawnieniu i nie jest wymagalna (wobec upływu terminu przedawnienia), to oznacza to, że		Skarbu Państwa w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których uszczuplenie należności publicznoprawnej jest dużej wartości, pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego.(np. wyłudzeniach VAT). Podkreślenia wymaga, że odpowiedzialności karnoskarbowej podlegają tylko osoby fizyczne a nie spółki. Stąd też nie podzielamy poglądu, że po wprowadzeniu projektowanych zmian „ „poprawia” się sytuacja spółek, a jednocześnie „pogarsza” się pozycja osób fizycznych odpowiedzialnych za rozliczenia podatkowe tych spółek”. W momencie popełnienia czynu zabronionego będą spełnione znamiona czynu w postaci uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie

			dany czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego (nie ma skutku w postaci uszczuplenia lub narażenia na uszczuplenie należności publicznoprawnej, bo nic nie jest już Skarbowi Państwa należne), w efekcie czego nie ma możliwości ukarania sprawcy (czyn nie wypełnia znamion czynu zabronionego). Innymi słowy, skoro nie dochodzi się już uszczuplonej należności publicznoprawnej, to konsekwentnie nie jest uzasadnione karanie sprawcy za przestępstwo polegające na jej uszczupleniu (przestępstwo pod względem materialnoprawnym pozbawione jest już skutku będącego jego znamieniem). Proponowane zmiany rodzą również ryzyko polegające na utrudnieniu podatnikowi obrony w postępowaniu karnym skarbowym, z uwagi na brak posiadania dokumentacji dotyczącej przedawnionego okresu. Zgodnie z art. 86 § 1 Ordynacji podatkowej, podatnicy są obowiązani do przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów do czasu upływu okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej. Podatnik ma zatem obowiązek przechowywania dokumentacji księgowej za okres maksymalnie do 5 lat wstecz. Proponowana nowelizacja umożliwi organom ścigania wszczęcie postępowania karnego skarbowego za okres przedawniony podatkowo, co do którego podatnik nie musi posiadać już odpowiedniej dokumentacji.		należności publicznoprawnej, Zgodnie z art. 2 kks czyn zabroniony uważa się za popełniony w czasie, w którym nastąpiło zachowanie sprawcy (a nie w czasie przedstawienia zarzutu) W momencie popełnienia czynu zabronionego zostaną wypełnione znamiona czynu w postaci narażenia podatku na uszczuplenie. W obecnym stanie prawny jeżeli po przedstawieniu zarzutów dojdzie do przedawnienia należności publicznoprawnej, karalność czynu ulega przedawnieniu dopiero z upływem terminów wskazanych w art. 44 § 5 kks. (Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 12 lutego 2024 r. sygn. IV KK 513/23). Należy jednocześnie zaznaczyć, że przepis art. 59 Ordynacji podatkowej przewiduje różne formy wygaśnięcia zobowiązania

			Należy też zauważyć, że obecnie karalność przestępstwa skarbowego wynosi odpowiednio 5 lat (w przypadku przestępstw skarbowych zagrożonych karą grzywny, karą ograniczenia wolności lub karą pozbawienia wolności nieprzekraczającą 3 lat) lub 10 lat (w przypadku przestępstw skarbowych zagrożonych karą pozbawienia wolności przekraczającą 3 lata). Okresy te ulegają dodatkowemu wydłużeniu (odpowiednio o 5 lub 10 lat), jeżeli w trakcie „podstawowego" terminu przedawnienia karalności dojdzie do postawienia zarzutów, a tym samym wszczęcia postępowania przeciwko sprawcy (tj. dojdzie do przejścia postępowania karnego skarbowego w fazę *in personam*). W efekcie może dojść do sytuacji, w których nawet po 10 latach, czy w skrajnych przypadkach – po 20 latach od powstania zobowiązania podatkowego – może dojść do ukarania podatnika (pomimo, że należności podatkowe już dawno się przedawniły). Po tak długim okresie od przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnicy mogą już nie dysponować dokumentacją dotyczącą tamtych okresów (i nie mają obowiązku jej przechowywać), ani wiedzą na temat przeprowadzanych wówczas transakcji. W istocie trudno nawet stwierdzić, co miałoby stanowić podstawę ustaleń organów karnych (w sytuacji, gdy nie istnieje już żadna dokumentacja źródłowa). Takie regulacje bardzo istotnie ograniczają prawo podatników do obrony.		podatkowego. Żadna z nich nie będzie przesłanką ustania karalności czynu zabronionego na gruncie kks. Wszczęcie postępowania karnego po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie będzie zwalniało od odpowiedzialności karnej. Wprowadzamy do Kodeksu karnego skarbowego regulacje, których celem jest oddzielenie terminu przedawnienia należności publicznoprawnej od terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Już dziś w przypadku przestępstw skarbowych nie skutkujących bezpośrednio uszczupleniem należności publicznoprawnej (np. posługiwanie się nierzetelnymi fakturami, nierzetelne prowadzenie ksiąg) a powiązanych z rozliczeniami podatkowymi, przedawnienie podatkowe nie ma wpływu na

			Zmiana ta powoduje również, że to sądy powszechne (wydziały karne sądów powszechnych) same będą musiały dokonywać stosownych ustaleń w zastępstwie organów podatkowych, dotyczących ewentualnych nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych. Tymczasem sądy te nie są do tego w odpowiednim stopniu przygotowane. W obecnie rozpatrywanych sprawach i wydawanych wyrokach w sprawach karnych skarbowych opierają się głównie na ustaleniach i wnioskach poczynionych przez organy podatkowe (zawartych np. w wydanej decyzji podatkowej). W sytuacji uchylenia art. 44 § 2 KKS i umożliwienia wszczynania i prowadzenia postępowań karnych skarbowych dotyczących przedawnionych zobowiązań podatkowych takich ustaleń poczynionych przez organy podatkowe zwyczajnie nie będzie, w efekcie czego rośnie ryzyko niesłusznego pociągania do odpowiedzialności karnej skarbowej podatników. **Wprowadzenie nowego art. 15 § 1a KKS w istocie stanowi obejście instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych, które co do zasady przedawniają się z upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.** Pomimo bowiem przedawnienia zobowiązania podatkowego, na podatniku potencjalnie może nadal ciążyć ryzyko wszczęcia postępowania karnego skarbowego i zobowiązania go przez sąd		przedawnienie karalności. Podobnie w przypadku tzw. przestępstw fakturowych z art. 270a, 271a czy 277a kodeksu karnego. Stąd też uchylamy przesłankę przedawnienia karalności czynu zabronionego w przypadku przedawnienia należności publicznoprawnej (najczęściej podatku). Umożliwi to prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenie do skazania sprawców realnych, poważnych przestępstw skarbowych (szczególnie w sprawach, w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy dotyczący np. karuzel podatkowych). Po przedawnieniu zobowiązania podatkowego, organ ścigania będzie tak samo związany zasadą domniemania niewinności.

			do uiszczenia równowartości pieniężnej tego podatku. W praktyce oznaczałoby to zatem – za pośrednictwem sądów powszechnych – egzekwowanie przedawnionych zobowiązań podatkowych (których Skarb Państwa nie może uzyskać z powodu przedawnienia). Takie rozwiązanie w istocie stanowi zaprzeczenie zasady nieegzekwowania przedawnionych zaległości i naruszenie podstawowych praw obywatelskich. **W związku z powyższym wnosimy o całkowite zrezygnowanie z zaprezentowanych w tym zakresie zmian.**		To organ musi udowodnić winę umyślną sprawcy. Ponadto, ewentualne wątpliwości (wobec niedostatecznego materiału dowodowego) rozstrzygane są na korzyść sprawcy. Podkreślenia wymaga, iż sąd w postepowaniu karnym stosuje zasadę bezpośredniości dowodu, może dokonywać ustaleń z zeznań świadków. Ponadto wiele rodzajów dokumentów źródłowych mogących stanowić dowód w sprawie przechowywanych jest w dostępnych zasobach systemowych np. KSEF – 10 lat, Bankowość elektroniczna. Co do zasady sąd karny nie jest związany decyzją administracyjną (decyzja administracyjna nie jest wskazana w art. 8 par. 2 kpk jako bezwzględnie wiążąca sąd karny – zasada samodzielności jurysdykcyjnej sądów

					karnych). Stąd należy podkreślić, że sąd karny rozstrzyga samodzielnie zagadnienia faktyczne i prawne oraz nie jest związany rozstrzygnięciem innego sądu lub organu (podatkowego) z zastrzeżeniem, że wiążą go prawomocne orzeczenia sądów kształtujących prawa lub obowiązków. Mając na uwadze, powyższe przepisy nie przewidują wyraźnej regulacji prawnej w zakresie określania wysokości uszczuplonej należności publicznoprawnej w sprawach karnych. Dodatkowo, należy zauważyć, że obowiązek podatkowy zawsze wynika z ustawy, podobnie jak, zobowiązanie podatkowe, a zatem sprawca, aby skorzystać z dobrodziejstwa ustawy, nie musi czekać na decyzję organu podatkowego. Może uzgodnić z oskarżycielem wysokość uszczuplonej należności podatkowej,

					którą powinien zwrócić Skarbowi Państwa, aby mógł liczyć na łagodniejsze traktowanie. Wprowadzony art. 15 § 1a kks umożliwi skorzystanie z trybów konsensualnych, które występują najczęściej z inicjatywy sprawcy, na jego wniosek lub w uzgodnieniu z nim. W każdym z tych przypadków okoliczności popełnienia czynu nie mogą budzić wątpliwości.

Zestawienie uwag z opiniowania do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

Lp.	Jednostka redakcyjna projektu (przepis) *Art. ... pkt projektu (art. ... Ordynacji podatkowej)*	Podmiot zgłaszający	Treść uwagi	Propozycja brzmienia przepisu	Stanowisko MF
1.	Artykuł 1 pkt 4 projektu (uzasadnienie pkt 4 strony 13-14) –(art. 18c Ordynacji podatkowej)	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	Pomimo uwag Rzecznika zawartych w piśmie z dnia 30 kwietnia 2025 r., strony 1-2, w projekcie nadal rezygnuje się z dotychczasowych, określonych przesłanek (uzasadnione podejrzenie przestępstwa skarbowego lub konieczność zabezpieczenia dowodów) na rzecz kryterium „usprawnienia lub przyspieszenia" kontroli lub postępowań. Rzecznik podtrzymuje stanowisko, że tak szeroka klauzula może prowadzić do nieproporcjonalnych i nazbyt dowolnych ingerencji organów w sytuacje przedsiębiorców (podatników lub płatników), zwłaszcza mikro przedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców6, którzy są mniej odporni na zaskakujące czynności kontrolne i z tego powodu powinni podlegać szczególnej		**Uwagi częściowo uwzględnione.** 1. W art. 18c Ordynacji podatkowej w miejsce przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia wprowadzono przesłankę powiązania postępowań albo kontroli, w szczególności z uwagi na wspólne elementy stanu faktycznego, materiału dowodowego lub wpływ rozstrzygnięcia w jednym postępowaniu na pozostałe.

			ochronie i przewidywalności gwarantowanych przez prawo. Wprowadzając przepis art. 48 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców regulujący prowadzenie działalności gospodarczej, ustawodawca deklarował wsparcie dla przedsiębiorców oraz pomoc w prowadzeniu działalności gospodarczej, poprzez uregulowanie m. in. obowiązków organu kontroli przed jej wszczęciem. Tymczasem w projekcie wyznaczenie właściwego organu następuje w formie postanowienia, które jednocześnie zawiera określenie podatnika (lub płatnika, na sprawy którego projekt rozszerza stosowanie tego przepisu), dla którego został wyznaczony organ podatkowy, oraz zakres spraw tego podatnika (lub płatnika) objętych właściwością wyznaczonego organu podatkowego. Innymi słowy organ kontroli odstępuje od zawiadomienia podatnika (lub płatnika) o zamiarze wszczęcia kontroli oraz jej podstawowych parametrach. W takim przypadku Rzecznik proponuje, aby w art. 18c Ordynacji podatkowej pozostawić katalog przesłanek o charakterze wyjątkowym, w szczególności, żeby kontrolę podatkową można było wszcząć bez zawiadomienia, jeżeli: 1) istnieje uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego		Ponadto wprowadzono obligatoryjność uzasadnienia postanowienia o wyznaczeniu organu, w którym będą wskazywane przesłanki stosowania tej instytucji. W tym zakresie zmieniono uzasadnienie projektu. 2. Zmieniane przepisy art. 18c O.p. nie zmieniają ani nie wyłączają stosowania przepisów o zawiadamianiu kontrolowanego (np. podatnika czy płatnika) o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Dlatego propozycje w tym zakresie są niezasadne.

			i zachodzi konieczność zabezpieczenia dowodów; 2) a zawiadomienie mogłoby udaremnić lub poważnie utrudnić przeprowadzenie dowodu w sprawie. Przy czym organ kontroli byłby obowiązany w terminie 7 dni od wszczęcia postępowania kontrolnego przedstawić podatnikowi szczegółowe uzasadnienie spełnienia ww. przesłanek. Dodatkowo Rzecznik wnosi o doprecyzowanie, że „usprawnienie lub przyspieszenie" nie może stanowić samodzielnej podstawy odstąpienia od zawiadomienia przedsiębiorców (podatników lub płatników) o zamiarze wszczęcia kontroli.		
2.	Artykuł 1 pkt 7 projektu – (wygasanie zobowiązań i rozliczenie osób trzecich) (art. 59 § 1 Ordynacji podatkowej)	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	Rzecznik zauważa, że zaproponowana w piśmie z dnia 30 kwietnia 2025 r. (strona 3) zmiana brzmienia art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej: *„1) zapłaty przez podatnika lub osobę trzecią odpowiedzialną za to zobowiązanie podatkowe"* – pozostaje nadal aktualna pomimo negatywnego stanowiska Ministra Finansów do tej uwagi8. Brak jednoznacznego ujęcia zapłaty przez osobę trzecią jako przyczyny wygaśnięcia zobowiązania podatkowego może tworzyć próżnię prawną w zakresie prawidłowej, legalnej kwalifikacji takiej zapłaty oraz komplikuje rozliczenia i może prowadzić do nienależnego przysporzenia na rzecz Skarbu Państwa.		**Uwaga nieuwzględniona.** Przepisy przewidują odpowiedzialność solidarną podatnika i osoby trzeciej (art. 107 OP). Oznacza to między innymi, że zapłata zobowiązania przez jednego z solidarnych dłużników ma skutek w stosunku do wszystkich osób ponoszących solidarną odpowiedzialność. Zaspokojenie wierzyciela przez jednego z dłużników zwalnia pozostałych z zobowiązania, bowiem zobowiązanie wygasa.

			Natomiast wyraźne wskazanie w art. 59 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, że zobowiązanie wygasa wskutek zapłaty *„przez podatnika lub osobę trzecią odpowiedzialną za to zobowiązanie podatkowe”* jest spójne z reżimem odpowiedzialności osób trzecich. Dodatkowo, w praktyce ułatwi i usprawni działanie organów oraz rozliczenia, a także ograniczy potencjalne spory interpretacyjne wśród ww. podmiotów.		Poza tym w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej przepis art. 59 stosuje się odpowiednio (art. 109 OP).
3.	Artykuł 1 pkt 8 projektu (uzasadnienie pkt 6, strony 14-15) – doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat (art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej)	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	W poprzednim piśmie (z dnia 30 kwietnia 2025 r., strona 3) Rzecznik wskazał, że zaproponowana zmiana brzmienia art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej, wprowadzająca samodzielną regulację zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, *de facto* poszerza zakres uznaniowości organów podatkowych w zakresie zarachowania wpłat, co zwiększa ryzyko niepewności po stronie przedsiębiorców z sektora MŚP. Rzecznik podtrzymuje swoje wcześniejsze stanowisko, mimo wyjaśnień Ministra Finansów, że przepisy dotyczące przedawnienia uniemożliwiają skuteczne dochodzenie roszczeń przed wymiarem sprawiedliwości i zaliczenie wpłat na należności wygasłe, a praktyka organów podatkowych wykazuje często błędy interpretacyjne oraz rozbieżności w rozliczaniu		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowana zmiana w żaden sposób nie modyfikuje zasady wyrażonej w art. 62 § 1 zdanie pierwsze, wedle której dokonaną wpłatę zalicza się na poczet podatku zgodnie ze wskazaniem podatnika. Proponowana zmiana art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej jest korzystna dla podatników dokonujących wpłat tytułem rat. Pozwoli bowiem uniknąć powstania luki w wykonywaniu przez podatnika układu ratalnego, która skutkowałaby wygaśnięciem decyzji ratalnej na podstawie art. 67da § 2 Ordynacji podatkowej.

			wpłat, zwłaszcza w przypadku współistnienia układów ratalnych i innych zobowiązań podatkowych. Brak możliwości jasnego wskazania przez podatnika lub osobę dokonującą wpłaty, na które zobowiązanie wpłata ma zostać zaliczona (poprzez rezygnację z odniesienia do art. 62 § 1), rodzi ryzyko arbitralnego i nieprzejrzystego działania organów podatkowych, co może prowadzić do powstania sporów oraz nienależnych obciążeń po stronie podatników. Rzecznik postuluje, aby w projekcie zmiany art. 62 § 3 przywrócić mechanizm umożliwiający podatnikowi lub wpłacającemu samodzielne precyzyjne wskazanie celu wpłaty w tytule przelewu, co jest zgodne z zasadami prawidłowego rozliczania zobowiązań podatkowych i ogranicza ryzyko nadużyć. Ponadto to zobowiązany, lub inny podmiot w jego imieniu decyduje o tytule wpłaty, a jakakolwiek ingerencja organu w tym zakresie powinna być możliwa wyłącznie po uprzednim poinformowaniu przez organ i za zgodą dokonującego wpłaty. W ocenie Rzecznika wprowadzenie precyzyjnych i transparentnych zasad zarachowania wpłat, uwzględniających wolę podatnika, stanowi gwarancję równowagi między skuteczną egzekucją obowiązków podatkowych a ochroną praw		

			podatnika/przedsiębiorcę. Zmiana obecnej regulacji bez zapewnienia takiego mechanizmu jest zatem niezasadna i niezalecana. Ewentualnie Rzecznik wnosi o doprecyzowanie kolejności zaliczeń wprost w przepisie, z pierwszeństwem dla najstarszych wymagalnych rat kapitałowych, a odsetki proporcjonalnie do rat korygowanych. Dodatkowo z wprowadzeniem obowiązku informowania podatnika o dokonanym zaliczeniu i jego podstawie w celu bieżącej kontroli zobowiązania przez przedsiębiorcę, a także wyrażeniu przez niego zgody na taką zmianę.		
4.	Art. 1 pkt 8 projektu (art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Z zaproponowanej zmiany wprost nie wynika, że decyzja ratalna ma pierwszeństwo w przypadku wystąpienia rat nieobjętych decyzją ratalną, a z terminem późniejszym. Wynika to jedynie z uzasadnienia do projektu. Wątpliwość budzi co w przypadku, gdy z tytułu wpłaty nie wynika, że wpłata dotyczy decyzji ratalnej czy wówczas zastosowanie ma art. 62 § 1 czy zmieniony art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej. Przykładowo, w poniższej sytuacji, w której podatnikowi (osoba fizyczna) rozłożono zaległość podatkową na raty z terminem płatności pierwszej raty do 15 kwietnia 2025 r., a nie uiścił raty w bieżącym zobowiązaniu w podatku od nieruchomości za 2025 r. należnej do 15 marca 2025 r. – to zgodnie z literalnym brzmieniem	Przepis jest nieprecyzyjny. Propozycja zmian: 2. *Wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku zalicza się na poczet rat o najwcześniejszym terminie płatności wynikających z decyzji w sprawie rozłożenia podatku lub zaległości podatkowej na raty*.	**Uwaga nieuwzględniona**. Projektowany przepis art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej ma zastosowanie do wpłat „dokonanych **tytułem rat**”. Jeżeli podatnik nie wskaże, że wpłata dotyczy raty, to przepis ten nie znajdzie zastosowania. Zaliczenie wpłaty nastąpi według zasad ogólnych (art. 62 § 1).

			przepisu, kwota wpłacona w dniu 15 kwietnia 2025 r. powinna być zaliczona w pierwszej kolejności na poczet raty należnej do dnia 15 marca 2025 r. (rata o najwcześniejszym terminie płatności), a nie na poczet raty wynikającej z decyzji ratalnej. Zaproponowane doprecyzowanie brzmienia przepisu, pozwoli na uniknięcie wątpliwości interpretacyjnych w takich przypadkach. Przepis jest nieprecyzyjny. Propozycja zmian: *1. Wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku zalicza się na poczet rat o najwcześniejszym terminie płatności wynikających z decyzji w sprawie rozłożenia podatku lub zaległości podatkowej na raty*. ***lub*** *„Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie dokonywania wpłat na poczet rat podatku. Wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, zalicza się na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności spośród rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę.”.* W uzasadnieniu do tej zmiany wskazano, że celem jest uregulowanie przypadku, w którym podatnik posiadający zaległości i jednocześnie układ ratalny	***lub*** *„Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie dokonywania wpłat na poczet rat podatku. Wpłaty dokonane tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, zalicza się na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności spośród rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę.”.*	**Uwaga nieuwzględniona.** Niezapłaconą w terminie płatności ratę podatku (tzw. ustawową) uważa się za zaległość podatkową (art. 51 § 3 OP) i nie dotyczy jej regulacja art. 62 § 3 OP.

			mógłby zapłacić raty objęte tym układem bez zapłaty zaległości. § 3 nie powinien zatem dotyczyć rat podatku (ustawowych). Jeżeli podatnik ma zaległości i bieżące zobowiązanie płatne w ratach, to jego wpłata dokonana na poczet raty (ustawowej) powinna zostać zaliczona, zgodnie z § 1 na zaległość.		
5.	Art. 1 pkt 10 projektu (art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Proponowana zmiana spowoduje wątpliwości, jak należy rozliczyć wpłatę na poczet bieżącego zobowiązania, jeżeli wpłata ta nie pokryje całego zobowiązania. Aktualnie, odesłanie z art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej do art. 63 § 1 ma zastosowanie także do przypadków zaliczenia na poczet bieżącego zobowiązania. Jeżeli w art. 63 § 3 będzie dotyczył tylko zaliczenia na poczet zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, to jak zatem należałoby rozliczyć wpłatę, gdyby podatnik dokonał zapłaty np. 50,01 zł na poczet zobowiązania bieżącego wynoszącego 100 zł? Czy pozostała do zapłaty kwota 49,99 zł podlegałaby zaokrągleniu? Z art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej wynikałoby, że tak, ale prowadziłoby to do tego, że wpłata w kwocie 50,01 zł wygaszałaby zobowiązanie w kwocie 50 zł (do zapłaty pozostawałoby 50 zł).		**Uwaga nieuwzględniona**. Podany przykład dotyczy zaliczania wpłaty na poczet bieżącego zobowiązania. Zasada zaokrąglania wyrażona w art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej nie przewiduje zaokrąglania wpłat.

6.	Art. 1 pkt 11 projektu (art. 67a w § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Umorzenie podatku to szczególna forma ulgi, która wiąże się z całkowitą rezygnacją z wpływu dochodów do budżetu gminy. Jest to daleko idąca decyzja, mająca istotne konsekwencje finansowe dla samorządu. **1. Konstytucyjna zasada równości wobec prawa** Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, każdy obywatel jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Umorzenie stanowi odstępstwo od tej zasady, dlatego jego stosowanie powinno być wyjątkowe i dobrze uzasadnione. **2. Przedwczesność składania wniosków** Umożliwienie składania wniosków o umorzenie już na etapie, gdy zobowiązanie nie stało się jeszcze zaległością, jest przedwczesne. Podatnik mógł nie wyczerpać wszystkich możliwości pozyskania środków na zapłatę zobowiązania przed terminem płatności. Taka zmiana może prowadzić do sytuacji, w której podatnicy, nie podejmując żadnych działań w celu rozwiązania swoich problemów finansowych, będą oczekiwali pomocy ze strony organu podatkowego. **3. Niesprawiedliwość społeczna** Umorzenie podatku może być społecznie niesprawiedliwe, szczególnie gdy przesłanki do jego zastosowania istnieją w momencie składania wniosku, ale sytuacja finansowa podatnika	Proponuje się pozostawić zapis w dotychczasowym brzmieniu tj. nie wprowadzać możliwości umorzenia podatku. Lub	**Uwagi nieuwzględnione.** Proponowana zmiana ma umożliwić podatnikowi ubieganie się o umorzenie podatku, bez konieczności oczekiwania na przekształcenie podatku w zaległość podatkową. Udzielając ulg w spłacie zobowiązań podatkowych organ podatkowy ocenia sytuację podatnika na chwilę podejmowania decyzji (nawiązując do okoliczności wcześniejszych) i nie może przewidzieć, jaka będzie jego sytuacja w przyszłości. Proponowana zmiana nie modyfikuje uznaniowego charakteru decyzji w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych.

			poprawia się w trakcie roku. W takiej sytuacji podatnik nie będzie zobowiązany do uregulowania podatku, co stawia go w uprzywilejowanej pozycji względem innych podatników, którzy terminowo regulują swoje zobowiązania. **4. Struktura płatności podatków lokalnych** Podatki lokalne są płatne w różnych ratach: • osoby fizyczne – 4 raty, • osoby prawne – 12 rat, • podatek od środków transportowych – 2 raty, • opłata skarbowa – z chwilą złożenia wniosku. Zastosowanie umorzenia w tych przypadkach może prowadzić do utraty znaczących dochodów przez samorząd. **5. Problemy z opłatą skarbową** W przypadku opłaty skarbowej, która powinna być uiszczona z chwilą złożenia wniosku lub pełnomocnictwa, istnieje ryzyko masowego składania wniosków o jej umorzenie. To z kolei generuje znaczne obciążenie dla organów podatkowych, które będą zmuszone prowadzić czasochłonne i kosztowne postępowania. Przykładowo, koszt najkrótszego postępowania w sprawie ulgi (np. przy opłacie skarbowej za pełnomocnictwo wynoszącej 17 zł) przekracza 30		

			zł, co czyni takie działania nieefektywnymi ekonomicznie. Jak dotąd prawo do ubiegania się o ulgę w opłacie skarbowej mają jedynie osoby, którym na mocy art.261 § 4 kpa lub 169 § 3 O.p. wydano zaświadczenie, zezwolenie, dokonano czynności itp. - pomimo braku opłaty. Zmiana przepisu otworzy możliwość ubiegania się o umorzenie opłaty skarbowej jeszcze przed faktem dokonania danej czynności (ponieważ obowiązek zapłaty powstaje z chwilą złożenia wniosku o jej dokonanie) i wprowadzi duże zamieszanie w każdym postępowaniu wymagającym uiszczenia opłaty skarbowej, jeśli z chwilą składania wniosku o wydanie dokumentu, podatnik złoży również wniosek o umorzenie opłaty skarbowej. Jak ma zachować się organ, który nie zna rozstrzygnięcia w sprawie udzielenia ulgi (postępowanie trwa do 2 m-cy), a zobowiązany jest wydać np. zaświadczenie w przeciągu 7 dni?	zmienić art. 67a w § 1 pkt 3: 3) umorzyć w całości albo w części podatek, zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną; ***nie dotyczy opłaty skarbowej.***	
7.	Art. 1 pkt 12 projektu (art. 68 ustawy – Ordynacja podatkowa)	**Rzecznik Praw Obywatelskich**	**Zmiana sposobu liczenia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych**		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowane rozwiązanie jest zgodne z zasadą proporcjonalności. Po pierwsze, usuwa niespójność logiczną obecnego systemu, w którym termin przedawnienia w

			Aktualne pozostają wątpliwości wobec proponowanej zmiany art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej w kontekście wymogów konstytucyjnej zasady proporcjonalności. Tu zaś należy podkreślić, iż rozwiązanie przewidziane w kwestionowanym przepisie nie jest instrumentem koniecznym i nieodzownym do zrealizowania i pogodzenia postulatu powszechnego opodatkowania, wynikającego z art. 84 Konstytucji, z prawem jednostki do jej własności i równej ochrony (art. 64 Konstytucji). W art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej termin przedawnienia powiązany jest z momentem powstania obowiązku podatkowego określonym w art. 25c u.p.d.o.f.17 i wynosi 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstał obowiązek podatkowy. Jak bowiem uzasadnia się w doktrynie, zasadne jest, żeby obowiązek podatkowy powstawał w ostatnim dniu roku podatkowego, w którym powstał przychód odpowiadający nadwyżce wydatków nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub nieopodatkowanymi, skoro postępowanie w przedmiocie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych dotyczy roku podatkowego18. Wskazane w uzasadnieniu do projektu ustawy dążenie do zapewnienia spójności terminu		stosunku do zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest o rok krótszy niż termin przedawnienia mający zastosowanie do „zwykłego” zobowiązania podatkowego w PIT za ten sam okres podatkowy. Obie te kwestie są merytorycznie i funkcjonalnie powiązane, wobec czego zróżnicowanie odnośnych terminów przedawnienia wpływa negatywnie na funkcjonowanie systemu podatkowego. Po drugie, proponowane rozwiązanie nie generuje dodatkowych obciążeń po stronie podatnika, który i tak musi przechowywać odnośne dokumenty przez (co do zasady) taki sam okres na potrzeby ew. postępowań dotyczących „zwykłego” zobowiązania podatkowego w PIT za ten sam okres. Projektowana zmiana nie wychodzi więc ponad to, co niezbędne dla zapewnienia

			przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych z ogólnym terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, nie uwzględnia, iż dotychczas przedawnienie prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 68 § 1–2 i § 4a Ordynacji podatkowej, biegło jednak na jednolitych zasadach liczenia początku biegu terminu, przewidując jedynie różny czasookres przedawnienia. Zdaniem Rzecznika zmiana ta prowadzi wyłącznie do zabezpieczenia interesu Skarbu Państwa, nie uwzględniając dodatkowych dolegliwości dla podatnika związanych z koniecznością przechowywania dokumentów i zabezpieczenia dowodów oraz nie wpływając także pozytywnie na sprawność podejmowanych działań i dyscyplinę organów w egzekwowaniu należności podatkowych.		prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego.
8.	Artykuł 1 pkt 12 i pkt 16 projektu (art. 68 § 4a oraz art. 7f § 1 Ordynacji	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	**4.1.** Zmiana brzmienia art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej (art. 1 pkt 12 projektu, uzasadnienie pkt 10, strony 18-20). Rzecznik podtrzymuje swoje stanowisko ujęte w wystąpieniu z dnia 30 kwietnia 2025 r. (strona 4), wnosząc o pozostawienie obecnego brzmienia art.		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowane rozwiązanie jest zgodne z zasadą proporcjonalności. Po pierwsze, usuwa niespójność logiczną obecnego

	podatkowej dotyczące przedawnienia zobowiązań podatkowych)		68 § 4a Ordynacji podatkowej; albo – w razie braku akceptacji – wykreślenie z projektowanego przepisu sformułowania „następującego po roku kalendarzowym”. W negatywnym stanowisku (pozycja 20 w zestawieniu uwag) do tego postulatu, Minister Finansów wskazuje, że art. 68 Ordynacji podatkowej dotyczy przedawnienia uprawnienia organu do wydania decyzji ustalającej (konstytutywnej), natomiast art. 70 Ordynacji podatkowej – przedawnienia zobowiązania już powstałego (zakończonego co najwyżej decyzją deklaratoryjną). Skoro te dwa postępowania są odmienne (konstytutywne vs deklaratoryjne), to nie ma podstaw, aby mechanicznie przenosić sposób liczenia terminów z art. 70 Ordynacji podatkowej i wydłużać w art. 68 § 4a okres na wzór zobowiązania. Ujednolicenie dla *„zapewnienia spójności między tymi przepisami”* jest niezasadne i nie powinno stanowić samoistnego, wystarczającego powodu ingerencji w gwarancyjną funkcję terminu z art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej. Tym bardziej jeśli w wyniku tej zmiany Minister Finansów pogarsza sytuację podatnika/przedsiębiorcy, gdyż przesuwa początek biegu 5-letniego terminu o rok („od końca roku następującego po…”), co faktycznie wydłuża ryzyko doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej		systemu, w którym termin przedawnienia w stosunku do zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych jest o rok krótszy niż termin przedawnienia mający zastosowanie do „zwykłego” zobowiązania podatkowego w PIT za ten sam okres podatkowy. Obie te kwestie są merytorycznie i funkcjonalnie powiązane, wobec czego zróżnicowanie odnośnych terminów przedawnienia wpływa negatywnie na funkcjonowanie systemu podatkowego. Po drugie, proponowane rozwiązanie nie generuje dodatkowych obciążeń po stronie podatnika, który i tak musi przechowywać odnośne dokumenty przez (co do zasady) taki sam okres na potrzeby ew. postępowań dotyczących „zwykłego”

			z 5 do 6 lat. W obszarze przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach – gdzie postępowania są szczególnie dolegliwe, a decyzja ma charakter kreujący zobowiązanie – przedawnienie pełni kluczową funkcję ochrony pewności prawa. Wydłużenie tego okresu bez równoległych zabezpieczeń procesowych narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej). Dającym się przewidzieć skutkiem zmiany może być postępująca opieszałość lub przewlekłość postępowań prowadzonych przez organy podatkowe, podczas gdy celem nadrzędnym powinno być ich usprawnienie. Minister Finansów powołuje się na „spójność" proponowanego art. 68 § 4a projektu z art. 70 Ordynacji podatkowej oraz na ogólny mechanizm PIT, w którym termin płatności z reguły przypada w roku następnym, po tym w którym powstał obowiązek podatkowy. Nie wykazał jednak, aby obecny 5-letni okres, liczony od końca roku powstania obowiązku, był niewystarczający dla prawidłowego prowadzenia postępowań. Przeciwnie – praktyka pokazuje, że organy podatkowe dysponują licznymi instrumentami dowodowymi i procesowymi. Dodatkowo, wskazać należy, że przesunięcie początku biegu 5-		zobowiązania podatkowego w PIT za ten sam okres. Projektowana zmiana nie wychodzi więc ponad to, co niezbędne dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego.

			letniego terminu o rok zwiększa podatność na kumulację innych zdarzeń wpływających na biegi terminów (np. zawieszenia/przerwania w odniesieniu do zobowiązań), co w efekcie potęguje tylko długotrwałą niepewność po stronie podatników i przedsiębiorców. Mając na uwadze odrębność art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej jako przepisu szczególnego o charakterze gwarancyjnym, który jest świadomym ograniczeniem władztwa fiskalnego w sytuacji, gdy to decyzja konstytutywna dopiero kreuje zobowiązanie w szczególnie wrażliwym obszarze opodatkowania, Rzecznik wnosi o nie osłabianie funkcji gwarancyjnej tego przepisu prawa. Zmiana na „rok następujący po…" przesuwa równowagę na korzyść fiskusa, a Minister Finansów nie uzasadnił, że dodatkowy rok jest konieczny i adekwatny wobec celu, ani że korzyść publiczna przewyższa koszt w postaci dłuższej niepewności prawnej podatników (zasada proporcjonalności). Należy zwrócić szczególną uwagę, iż w toku prac nad projektem nie rozważono innych środków mniej dolegliwych niż wydłużenie terminu, np. lepszą koordynację postępowań, wcześniejsze zawiadomienia, czy doprecyzowanie reguł dowodowych. W interesie stabilności obrotu i zaufania do prawa Rzecznik postuluje utrzymanie dotychczasowego brzmienia.		

			przepisu art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej, ewentualnie – w razie utrzymania kierunku zmiany przez Ministra Finansów i Gospodarki – wprowadzenie zabezpieczeń ograniczających negatywne skutki dla podatników i przedsiębiorców. Takimi zabezpieczeniami mogłyby być regulacje w zakresie: ograniczenia terminu do 6 lat na doręczenie decyzji ustalającej, bez możliwości dalszego przedłużenia na podstawie zdarzeń zawieszających lub przerywających bieg terminu; obowiązku wczesnego zawiadomienia podatnika (np. najpóźniej do końca 3. roku) o zamiarze wszczęcia postępowania w tym trybie, pod rygorem niedopuszczalności doręczenia decyzji po upływie 5 lat; jednoznacznych przepisów przejściowych gwarantujących wyłącznie stosowanie nowego liczenia w przyszłości i wykluczających wydłużenie już biegnących terminów. **4.2.** Dodanie art. 70f Ordynacji podatkowej (art. 1 pkt 16 projektu oraz uzasadnienie pkt 15, strony 29-30) regulującego wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych w związku z korektą deklaracji. Rzecznik podtrzymuje stanowisko zaprezentowane w piśmie z dnia 30 kwietnia 2025 r. w zakresie propozycji wprowadzenia przepisu art. 70f		

			Ordynacji podatkowej regulującego kwestię wielokrotnego wydłużania terminu przedawnienia o 12 miesięcy na skutek złożenia korekty „krótko przed końcem terminu". Zdaniem Rzecznika, regulacja taka tworzy ruchomy, nieprzewidywalny horyzont przedawnienia, co narusza zasadę pewności prawa i zniechęca podatników (przedsiębiorców) do dobrowolnego korygowania rozliczeń. Minister Finansów nie wykazał konieczności i proporcjonalności tej regulacji (brak danych o skali nadużyć oraz oceny skuteczności mniej dolegliwych środków). Skoncentrował się na potencjalnym problemie (późne korekty utrudniają organowi podatkowemu skuteczną weryfikację), ale nie wykazał konieczności i proporcjonalności projektowanego rozwiązania w tak szerokiej i „samopowielającej się" formie (możliwość wielokrotnego wydłużania o kolejne 12 miesięcy). Rzecznik wnosi o odstąpienie od wprowadzenia art. 70f w projektowanym brzmieniu. Jeśli Minister Finansów i Gospodarki utrzyma kierunek zmiany, Rzecznik postuluje wprowadzenie bezwzględnego limitu jednego dodatkowego roku przesunięcie przedawnienia w związku z korektą, bez możliwości kolejnych przedłużeń. Ustalenia progów kwotowych lub procentowych, powyżej których mogłoby znajdować zastosowanie takie wydłużenie terminu przedawnienia, czyli gdy		

			korekta: zmniejsza podatek o co najmniej określoną kwotę (np. 10 000 zł) lub procent zobowiązania (np. 5%), albo wykazuje/zwiększa zwrot VAT powyżej ustalonej kwoty, zwiększa stratę o istotną wartość. Wprowadzenie wyłączeń dla korekt powstałych na skutek oczywistych omyłek i korekt inicjowanych wezwaniem organu, a także gwarancji procesowych (obowiązku szybkiego wszczęcia i zakończenia weryfikacji w dodatkowym roku) oraz wprowadzenia wyłącznie przepisów przejściowych obowiązujący do zdarzeń od momentu wejścia w życie zmian.		
9.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Propozycja dodania przepisu dot. upadłości konsumenckiej, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia po ogłoszeniu upadłości zacznie biec na nowo po uprawomocnieniu się postanowienia o wykonaniu planu spłaty. Zgodnie z obecnym brzmieniem art. 70 §3 Ordynacji podatkowej: *,,po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego''. Z kolei zgodnie z art. 491[14] §8 Prawa upadłościowego: ,, Wydanie postanowienia o ustaleniu planu spłaty wierzycieli albo umorzeniu zobowiązań upadłego bez ustalenia planu spłaty wierzycieli lub warunkowym umorzeniu zobowiązań upadłego bez ustalenia*		**Uwaga nieuwzględniona –** wykracza poza zakres przedmiotowy projektu.

			planu spłaty wierzycieli oznacza zakończenie postępowania''.		
10.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa)	**Prokuratoria Generalna**	Prokuratoria podtrzymuje rekomendację w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 1 pkt 13 nowego projektu) co do rozszerzenia katalogu przypadków, w których bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, o dzień, w którym do sądu powszechnego wniesiono powództwo o uznanie za bezskuteczną czynności prawnej wobec Skarbu Państwa obejmującej to zobowiązanie. Jak wskazano we wcześniejszych uwagach, rozwiązaniu temu powinno towarzyszyć umożliwienie egzekwowania zobowiązania, wynikającego z prawomocnego orzeczenia sądu, po upływie terminu przedawnienia tylko z przedmiotu objętego powództwem. W świetle proponowanych w projekcie zmian w art. 70 Ordynacji podatkowej (wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania) i treści uzasadnienia projektu (w którym akcentuje się potrzebę ochrony zarówno interesów podatników, jak i interesu Skarbu Państwa) wydaje się, że rekomendowana przez Prokuratorię dodatkowa		**Uwaga nieuwzględniona -** poza zakresem zmian zawartych w projekcie. Uwaga zostanie rozważona podczas przyszłych prac legislacyjnych nad nowelizacją Ordynacji podatkowej.

			zmiana nie wykracza poza zakres przedmiotowy projektu, a przy tym obejmuje kwestię niezwykle istotną z punktu widzenia interesów Skarbu Państwa. W obowiązującym stanie prawnym powództwo pauliańskie jest wytaczane w sytuacji, gdy zobowiązany wyzbywa się majątku, uniemożliwiając egzekucję, a co za tym idzie – działa w celu pokrzywdzenia wierzyciela – Skarbu Państwa. Z uwagi na to, że w przypadku należności podatkowych zobowiązanie przedawnione przestaje istnieć, może się okazać w toku procesu (z czym Prokuratoria w wielu sprawach się mierzy), że mimo zasadności roszczenia, doszło do przedawnienia zobowiązania podatkowego, co z kolei powoduje oddalenie powództwa w trybie skargi pauliańskiej. Proponowane rozwiązanie będzie zatem skutecznie chronić interesy Skarbu Państwa, będącego wierzycielem, przed nieuzasadnionymi stratami wynikającymi z niepożądanych praktyk dłużników. Brak wnioskowanej regulacji istotnie ogranicza, a wręcz uniemożliwia skuteczność takiej ochrony.		
11.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy –	**Rzecznik Praw Obywatelskich**	Art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, lit. c i pkt 43 projektu, dodanie w art. 70 w § 6 pkt 7 i w § 7 pkt 7, uchylenie § 8 oraz zmiana		**Uwaga nieuwzględniona.** 5-letni okres ograniczający czas trwania zawieszenia biegu terminu przedawnienia

	Ordynacja podatkowa)		dostosowawcza w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej. *1. Zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją zawieszenia biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego1* Rzecznik pozytywnie ocenia uwzględnienie zgłoszonej uwagi i finalne odstąpienie od pierwotnej wersji projektu nr UD196, która zakładała wprowadzenie mechanizmu przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego w sytuacji dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony. Obecnie proponowane rozwiązanie polegające na tym, że z dniem dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, o którym podatnik został zawiadomiony, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, przy jednoczesnym wyraźnym ograniczeniu okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia2, wydaje się rozwiązaniem bardziej zabezpieczającym interes podatników w porównaniu do mechanizmu przerwania biegu terminu przedawnienia. Do rozważenia pozostaje jednak, czy wskazana długość 5-letniego terminu ograniczającego możliwość zawieszenia biegu		zobowiązania podatkowego wynika ze specyficznych uwarunkowań związanych z egzekucją z nieruchomości, które przekładają się na długotrwałość tej egzekucji. Proponowany przepis przejściowy dotyczy jedynie zobowiązań podatkowych, w stosunku do których przed tym dniem nie upłynął termin przedawnienia. W sytuacji gdy termin przedawnienia zobowiązania podatkowego upłynął nie może zostać zawieszony. Ponadto, w uzasadnieniu do przepisu przejściowego art. 24 projektu wskazano: „Proponowana regulacja przejściowa dotyczy zobowiązań podatkowych, których termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej (z uwzględnieniem okoliczności skutkujących

			terminu przedawnienia będzie rzeczywiście rozwiązaniem optymalnym, zapewniającym poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom. W związku z powyższym należałoby przenalizować, czy proponowany termin ograniczający okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie powinien zostać skrócony. Ponadto nadal pewne wątpliwości budzi redakcja przepisu przejściowego, który zakłada, że do zabezpieczonych przed dniem wejścia w życie ustawy hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których przed tym dniem nie upłynął termin przedawnienia, stosuje się nowe przepisy art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7 w brzmieniu nadanym ustawą nowelizującą, z tym że bieg terminu przedawnienia tych zobowiązań ulega zawieszeniu z dniem wejścia w życie tej ustawy. Skutek tej regulacji, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, może okazać się niekorzystny dla podatników, z uwagi na to, że nie uwzględnia stanu niekonstytucyjności obecnie obowiązującej regulacji zawartej w art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Stanowi ona, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z		zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia).”

			przedmiotu hipoteki lub zastawu. W tym kontekście należy zauważyć, że pomimo braku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w sprawach o sygn. K 10/16 oraz P 6/16, w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjęła się koncepcja tzw. oczywistej niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej5. Oznacza to, że obywatele powinni mieć zapewnioną gwarancję, że dotychczas nieprzedawnialne zobowiązania podatkowe zabezpieczone przed wejściem w życie ustawy zmieniającej hipoteką lub zastawem skarbowym, nie zostaną w żaden sposób reaktywowane, w szczególności na skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia tych zobowiązań z dniem wejścia w życie projektowanej ustawy.		
12.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa)	**Rzecznik Praw Obywatelskich**	*Likwidacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe6* Rzecznik Praw Obywatelskich za jak najbardziej słuszną uznaje zmianę koncepcji prezentowanej w pierwotnej wersji projektu nr UD196 w zakresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe poprzez finalne uchylenie art. 70 § 6 pkt 1, a także powiązanych z nim art. 70 § 7 pkt 1 i art. 70c		**Uwaga częściowo aprobująca, w pozostałym zakresie uwaga nieuwzględniona.** Proponowany przepis przejściowy zapewni organom podatkowym odpowiedni czas na zakończenie prowadzonych obecnie postępowań.

			Ordynacji podatkowej. Propozycja wyeliminowania z obrotu prawnego niekonstytucyjnej regulacji pozwalającej na instrumentalne wszczynanie postępowań karnych skarbowych wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest zgodn z postulatami legislacyjnymi Rzecznika konsekwentnie zgłaszanymi od lat. Wobec bierności Trybunału Konstytucyjnego zmiana w tym zakresie jest także oczekiwana przez podatników i jednocześnie stanowi trafną odpowiedź na ostatnio wydane postanowienie sygnalizacyjne NSA z dnia 14 kwietnia 2025 r. (sygn. akt I FSK 1078/24), w którym poinformowano Ministra Finansów o istotnych naruszeniach w stosowaniu o art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W ww. postanowieniu NSA wprost wskazał, że praktyka stosowania art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 32 ust. 1 oraz z art. 2 Konstytucji9. Niemniej jednak uzasadnione wątpliwości Rzecznika budzi propozycja wprowadzenia regulacji intertemporalnej zawarta w projektowanych przepisach przejściowych10. Zakłada, że do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy stosuje się przepisy art. 70 §		

			6 pkt 1 i § 7 pkt 1 oraz art. 70c Ordynacji podatkowej w brzmieniu dotychczasowym. Z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich utrzymywanie w obrocie prawnym niekonstytucyjnej i będącej od lat przedmiotem szerokiej krytyki regulacji w przypadku podatników, których zobowiązania podatkowe powstały przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, jest absolutnie nie do zaakceptowania. W praktyce bowiem będzie oznaczać przyzwolenie na stosowanie kontrowersyjnych przepisów w odniesieniu do części podatników, aktualizując jednocześnie ryzyko kolejnych przypadków instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych.		
13.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa)	**Rzecznik Praw Obywatelskich**	Art. 1 pkt 13 lit. a tiret drugie i lit. b tiret trzecie, dodanie w art. 70 w § 6 pkt 8 i w § 7 pkt 8 Ordynacji podatkowej). *Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania11* Nowością względem pierwotnej wersji projektu nr UD196 jest dodanie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowane rozwiązanie nie jest nieproporcjonalne. Nie wykracza poza zakres tego, co niezbędne dla zapewnienia organom podatkowym odpowiedniego czasu na przeprowadzenie postępowania w sprawie unikania opodatkowania.

			podatkowego na skutek wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania albo przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 2 Ordynacji podatkowej. Zauważyć należy, że regulacja ta była już proponowana w latach wcześniejszych (por. projekt zmiany Ordynacji podatkowej z dnia 13 czerwca 2023 r.). Obecnie jako uzasadnienie dla rozszerzenia katalogu przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskazano na skomplikowany i czasochłonny charakter postępowań prowadzonych na podstawie art. 119a Ordynacji podatkowej. Jednocześnie podnosi się, że ilość takich postępowań jest niewielka (średnio rocznie wynosi 22)12. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych powinna działać dyscyplinująco na wierzyciela publicznego, zmuszając go do egzekwowania należności podatkowych w ściśle określonych ramach czasowych. Wszelkie próby wydłużania okresu przedawnienia w prawie podatkowym negatywnie korelują ze sprawnością podejmowania działań zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków13. W konsekwencji Rzecznik postrzega tę regulację jako stworzenie kolejnej możliwości		

			prolongowania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez jego zawieszenie wprowadzaną na korzyść organów podatkowych. Wydaje się, że skomplikowany charakter prowadzonych postępowań nie stanowi wystarczającego uzasadnienia dla modyfikacji przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Nawet przy założeniu, że ustawodawca proponuje dodatkowe ograniczenie czasowe zawieszenia na tej podstawie biegu terminu przedawnienia do 2 lat licząc od daty wszczęcia postępowania albo jego przejęcia (projektowany art. 70 § 6 pkt 8 Ordynacji podatkowej), co ma na celu zagwarantowanie podatnikom przewidywalności w zakresie terminu zawieszenia, należałoby rozważyć czy projektowane rozwiązanie jest zgodne z konstytucyjną zasadą proporcjonalności (art. 2 Konstytucji).		
14.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Wprowadzane projektem zawieszenie biegu terminu przedawnienia w następstwie dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego niewątpliwe stanie się w praktyce częstą przyczyną przerw w biegu terminu przedawnienia. Warto więc wprost uregulować czy w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia możliwe jest jego przerwanie. Obecnie kwestia ta nie jest uregulowania.		**Uwaga częściowo uwzględniona**. Z ugruntowanego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika jednoznacznie, że nie można przerwać biegu terminu przedawnienia, który jest zawieszony. Również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21

			Dominuje orzecznictwo stanowiące, że w okresie, gdy termin nie biegnie nie można go przerwać. Jest to niewątpliwie oczywiste w przypadku, gdy bieg terminu w ogóle się nie rozpoczął. W takim bowiem przypadku nie sposób przerwać bieg czegoś co jeszcze nawet „nie wystartowało". Mniej oczywiste wydaje się to w przypadku zawieszenia biegu terminu. W czasie jego zwieszenia prowadzenie egzekucji jest często nie tylko dopuszczalne, ale obowiązkowe. Niesłuszne wydaje się odbieranie zastosowaniu środka egzekucyjnego jednego ze skutków jakie on wywołuje (przerwanie biegu terminu przedawnienia) tylko z uwagi, że bieg terminu przedawnienia jest zawieszony. Natomiast w przypadku przyjęcia odwrotnej koncepcji, że w okresie zawieszenia nie można przerwać biegu terminu, to również warto to wprost uregulować w Ordynacji. Tak aby ujednolicić podejście do stosowania prawa. W tym kontekście można jeszcze zauważyć, że nowelizacja wpisuje się w trwającą już od bardzo wielu lat tendencję do próby ścisłego uregulowania przepisami każdego zdarzenia jakie może wystąpić w rzeczywistości. Takie podejście prowadzi tylko do postępującej komplikacji prawa, a przez to do osłabienia skuteczności podmiotów publicznych w ich stosowaniu i postępującego niezrozumienia		czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10 wskazał: „Nie może nastąpić przerwanie biegu przedawnienia w okresie zawieszenia" – (pkt 2.2 uzasadnienia wyroku). Za zasadne uznano natomiast uregulowanie wpływu na bieg terminu przedawnienia sytuacji, w której po dokonaniu wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, a przed ich wykreśleniem czy wygaśnięciem, organ egzekucyjny dokonuje zajęcia przedmiotu hipoteki przymusowej lub przedmiotu zastawu skarbowego.

			stron postępowania ich sytuacji i działania organów. Adresaci norm nie mogąc zrozumieć przepisów nie przestrzegają ich. W takim stanie rzeczy prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej staje się coraz trudniejsze w realizacji. Czytelnym i rozsądnym rozwiązaniem wydaje się wprowadzenie jednego 10-letniego terminu przedawnienia, bez możliwości jego zawieszania czy przerywania. W takim czasie sprawnie działające państwo powinno rozstrzygnąć spory w sprawie i doprowadzić do wyegzekwowana należności.		
15.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 § 6 pkt 1 tiret pierwsze (uchylenie pkt 1) Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Nie zawsze wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe ma charakter instrumentalny. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest z kolei instrumentem chroniącym organy podatkowe przed podmiotami, które uchylają się od opodatkowania. W postanowieniu sygnalizacyjnym NSA zwrócił uwagę na konieczność wprowadzenia rozwiązań, które uniemożliwią instrumentalne wykorzystanie postępowań karno-skarbowych tylko dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. **Realizacja takiej**	Proponujemy zrezygnować z tej propozycji.	**Uwaga nieuwzględniona**. Zmiana art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie wyeliminowałaby ryzyka instrumentalnego wszczynania postępowań karnych skarbowych wyłącznie w celu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

			sygnalizacji nie powinna polegać na całkowitym usunięciu tej regulacji.		
16.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 § 6 pkt 7 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	**1. Brak jasnego określenia podmiotu zobowiązanego do zawiadomienia podatnika** Z projektowanego przepisu nie wynika wprost, kto ma obowiązek zawiadomić podatnika o dokonaniu wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego – organ podatkowy, sąd wieczystoksięgowy czy organ prowadzący rejestr zastawów. • Jeżeli intencją ustawodawcy było nałożenie obowiązku na organ podatkowy, regulacja ta jest nadmiarowa. • Zawiadomienie takie podatnik otrzymuje obligatoryjnie od sądu wieczystoksięgowego (art. 626^10 § 1 k.p.c.) oraz od organu prowadzącego rejestr zastawów (art. 45 § 3 O.p.). • Brak jest więc uzasadnienia dla dublowania obowiązku zawiadamiania podatnika przez organ podatkowy. **2. Ryzyko sporów co do momentu przerwania biegu przedawnienia** Wprowadzenie dodatkowego wymogu zawiadomienia podatnika spowoduje wątpliwości, kiedy następuje skutek procesowy w postaci przerwania biegu terminu	Propozycja zmiany dodanego art. 70 § 6 pkt 7: *Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem:* *7) dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego,*	**Uwagi nieuwzględnione**. 1. Podmioty obowiązane do zawiadomienia o wpisie hipoteki czy zastawu skarbowego są wskazane w art. art. 626^{10} § 1 zd. pierwsze ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeksu postępowania cywilnego oraz art. 45 § 3 Ordynacji podatkowej. Zostało to wyjaśnione w uzasadnieniu projektu. Projektowany przepis nie przewiduje „dublowania" tego obowiązku. 2. W projektowanym przepisie nie ma mowy o „dodatkowym" zawiadamianiu podatnika. Dokonanie wpisu hipoteki po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie może wywołać skutku w postaci zawieszenia biegu tego terminu. 3. i 7. Uprawnienie organów podatkowych do nieodpłatnego korzystania z informacji zgromadzonych przez sądy jest

			przedawnienia. Problem szczególnie uwidacznia się w sytuacji, gdy: • wniosek o wpis hipoteki został złożony przed upływem terminu przedawnienia, • ale sam wpis dokonany został już po jego upływie. **3. Brak jasnego mechanizmu weryfikacji zawiadomienia** • Skutek procesowy (zawieszenie biegu przedawnienia) został powiązany z doręczeniem zawiadomienia podatnikowi. • W praktyce nie zawsze można jednoznacznie ustalić, czy i kiedy doręczenie nastąpiło. • Może to prowadzić do sporów interpretacyjnych i komplikacji dowodowych. • Ponadto w praktyce wierzyciel (organ podatkowy) musiałby kierować do sądu wieczystoksięgowego zapytania o datę doręczenia zawiadomienia, co jest rozwiązaniem niepraktycznym i obciążającym. **4. Charakter publiczny wpisu do księgi wieczystej** • Wpis hipoteki do księgi wieczystej ma charakter jawny i wywołuje skutki prawne z chwilą jego dokonania.		wyrażony wprost w art. 82b § 2 Ordynacji podatkowej. 4. i 5. Warunek zawiadomienia o dokonanym wpisie służy zapewnieniu podatnikowi pewności prawnej. 6. Obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają ograniczeń co do liczby możliwych zawieszeń biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Projektowany art. 70 § 6 pkt 7 Ordynacji podatkowej stanowi wyraźnie o dniu **dokonania** wpisu, nie zaś o dniu złożenia wniosku.

			• Skutek w postaci zawieszenia biegu przedawnienia powinien być zatem powiązany z samym faktem wpisu, a nie z doręczeniem zawiadomienia, które ma charakter wtórny. **5. Zasada pewności prawa** • Skutek procesowy powinien być określony w sposób jednoznaczny i możliwy do łatwego ustalenia. • Datą pewną i obiektywną jest data dokonania wpisu, natomiast doręczenie zawiadomienia nie daje takiej pewności. • Powiązanie skutku procesowego z datą wpisu zwiększa przejrzystość i przewidywalność systemu prawnego zarówno dla organów, jak i podatników. **6. Problemy interpretacyjne związane z powtórnym wpisem hipoteki** • Należy wyjaśnić, czy w świetle projektowanych przepisów dopuszczalne będzie wielokrotne zawieszenie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego zabezpieczonego hipoteką, w przypadku ponownego (po wcześniejszym wygaśnięciu) wpisu hipoteki do tej samej księgi wieczystej. • Zgodnie z ustawą o księgach wieczystych i hipotece, wpis następuje z datą wpływu		

			wniosku do sądu. Wątpliwości budzi, czy za datę wpisu należy uznać tę właśnie datę, czy też datę dokonania czynności technicznej przez sąd. **7. Brak możliwości weryfikacji przez organ podatkowy** • Organ podatkowy nie ma możliwości samodzielnej weryfikacji, czy i kiedy zawiadomienie zostało skutecznie doręczone. • Obowiązek zawiadamiania podatnika spoczywa bowiem na sądzie wieczystoksięgowym (z urzędu). • W konsekwencji obciążenie organu podatkowego dodatkowym obowiązkiem byłoby nieuzasadnione i niespójne z systemem.		
17.	Art. 1 pkt 13 projektu. (art. 70 § 6 pkt 7 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Należałoby uregulować sytuację, w której wniosek o wpis hipoteki został złożony przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, a wpis hipoteki nastąpił już po upływie tego terminu.	Proponujemy dodać w art. 70 Ordynacji podatkowej § 9 w brzmieniu: „Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, o którym mowa w § 6 pkt 7 nastąpi także w przypadku, gdy wpis hipoteki przymusowej dokonany po upływie terminu przedawnienia zobowiązania	**Uwaga nieuwzględniona.** Z projektowanego art. 70 § 6 pkt 7 Ordynacji podatkowej wynika jednoznacznie, że dla wywołania skutku zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego decydujące jest, kiedy dokonano wpisu, a nie kiedy został złożony wniosek.

				podatkowego nastąpił na podstawie wniosku złożonego przed upływem tego terminu.”.	
18.	Art. 1 pkt 13 lit b tiret drugie projektu (art. 70 § 7 pkt 2 lit b Ordynacji podtkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	W przypadku samorządowych spraw podatkowych sąd może uchylić decyzje organu I i II instancji, ale może uchylić decyzję tylko organu II instancji. Dlatego uważamy, że ponowny bieg terminu przedawnienia powinien liczyć się od momentu wpływu akt sprawy do ostatniego organu, który ponownie będzie rozpatrywał sprawę. Czyli jeżeli sąd administracyjny uchyli decyzje organu I i II instancji bieg terminu przedawnienia będzie się liczył ponownie od wpływu odpisu orzeczenia sądu oraz akt sprawy do organu I instancji	Proponujemy dodać do litery b) również „oraz akt sprawy”, chyba że w przypadku prowadzenia akt sprawy w postaci elektronicznej nie ma czynności przekazywania akt sprawy Zmiana brzmienia pkt 2) z: „doręczenia organowi podatkowemu” na „doręczenia organowi podatkowemu właściwemu do merytorycznego rozpatrzenia sprawy”	**Uwaga nieuwzględniona**. Projektowane brzmienie art. 70 § 7 pkt 2 lit. b Ordynacji podatkowej jest spójne z art. 286 § 2 p.p.s.a. W przypadku akt elektronicznych nie zachodzi potrzeba ich zwrotu, ponieważ nadal są one w posiadaniu organu, nawet po przekazaniu ich do sądu. Instytucja zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jako wyjątek od zasady przedawniania się zobowiązań w terminie 5-letnim, powinna dotyczyć tylko przypadków szczególnych. Proponowana zmiana ma na celu zniwelowanie negatywnych konsekwencji dla organów podatkowych przekazywania przez sądy administracyjne prawomocnych orzeczeń bez

					jednoczesnego zwracania akt sprawy, które są niezbędne do prowadzenia postępowań podatkowych. Brak jest natomiast uzasadnienia do wydłużania zawieszenia biegu terminu przedawnienia o czas trwania przekazywania akt postępowania pomiędzy organami podatkowymi.
19.	Art. 1 pkt 13 lit c projektu (art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Konieczne jest wprowadzenie przepisów umożliwiających zaspokojenie wierzyciela z przedmiotu hipoteki np. jeszcze przez 5 lat Brakuje przepisów jednoznacznie wskazujących co z hipotekami już ustanowionymi obejmującymi zaległości przedawnione, z których wierzyciel może być zaspokojony z przedmiotu hipoteki, zgodnie z dotychczasowym brzmieniem art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.		**Uwaga nieuwzględniona.** Zawieszeniu może ulec tylko bieg terminu przedawnienia, który jeszcze nie upłynął. Tym samym nie ma możliwości, żeby nowe przepisy, które wprowadzają zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania miały zastosowanie do zobowiązań przedawnionych.
20.	art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa)	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Art. 70 § 7 pkt 7 ustawy – Ordynacja podatkowa *[Będzin]* Przesłanka wygaśnięcia nie jest precyzyjna. Przez wygaśnięcie można rozumieć spłatę zaległości zabezpieczonej, lecz wtedy dalszy bieg terminu przedawnienia nie jest potrzebny, bo brak zaległości. Zrzeczenie się przez	Wykreślenie przesłanki wygaśnięcia. Propozycja zmiany: od dnia następującego po dniu ~~wygaśnięcia lub~~ wykreślenia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, nie później jednak	**Uwaga nieuwzględniona.** Przepisy prawa regulują kwestię zarówno wygaśnięcia jak i wykreślenia hipoteki lub zastawu. Art. 94 ustawy o księgach wieczystych i hipotece wskazuje, że wygaśnięcie

			wierzyciela hipoteki mimo braku spłaty zaległości, lecz do tego potrzebne jest określone działanie w postaci wykreślenia hipoteki. Zatem ta sytuacja zawiera się w przesłance wykreślenia. Wygaśnięcie przez Konfuzje, czyli: Sytuacja, w której hipoteka przechodzi na właściciela nieruchomości lub właściciel nabywa wierzytelność zabezpieczoną tą hipoteką. Nie sposób wyobrazić sobie, że wierzycielem zobowiązania podatkowe staje się podatnik.	niż po dniu upływu 5 lat, licząc od dnia wpisu, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie się rozpoczynał, a po zawieszeniu biegł dalej.	wierzytelności zabezpieczonej hipoteką pociąga za sobą wygaśnięcie hipoteki. Natomiast art. 46g pkt 1 Ordynacji podatkowej stanowi, że zastaw skarbowy wygasa, z mocy prawa, z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Zatem nie można pominąć kwestii wygaśnięcia hipoteki lub zastawu w projektowanej regulacji.
21.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa)	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Art. 77 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa *[Rybnik]* Zapis ten podobnie jak zapis z ww. art. 78 pkt. 3 lit. a drugie tiret zmusza niejako organ podatkowy aby działał niejako „z automatu" rezygnując ze swoich uprawnień - bo wiadomo, że stosowne procedury prowadzenia postępowania wymagają czasu i nie gwarantują (wręcz nieraz nie jest możliwe w przypadku ich zastosowania) zakończenia sprawy w wyznaczonym terminie - tylko dlatego, żeby nie narazić się na zarzut naruszenia prawa i sankcje.	Proponuje się uchylenie § 4 w art. 77, który brzmi: ~~W przypadku niewydania nowej decyzji w terminie 3 miesięcy od dnia uchylenia albo stwierdzenia nieważności przez organ podatkowy lub od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na~~	**Uwaga nieuwzględniona**. Zmiana poza zakresem projektu.

				~~podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.~~	
22.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa) (str. 3) *[Rybnik]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Zgodnie z przepisami oraz uzasadnieniem do projektu o wpisie hipoteki zawiadamia sąd, dlatego wątpliwości budzi fakt uzależnienia zawieszenia biegu terminu przedawnianie od działań innych instytucji niż organ podatkowy. Ponadto brak precyzyjnego określenia w jakim terminie podatnik ma zostać zawiadomiony – np. jeżeli organ podatkowy (wierzyciel) wystąpi z wnioskiem o wpis hipoteki krótko przed upływem terminu przedawnienia, a sąd zawiadomi podatnika o wpisie (doręczy zawiadomienie) już po terminie przedawnienia – czy wówczas wpis będzie skuteczny (tzn. zawiesi bieg terminu przedawnienia? Wątpliwości budzi to czy zawieszenie biegu terminu przedawnienia będzie miało wpływ, a jeżeli tak to jaki na prowadzone postępowanie egzekucyjne – np. czy składając 1 września 2025 r. wniosek o wpis hipoteki celem zabezpieczenia zaległości podatkowych za 2020 rok wobec których nie zastosowano żadnego skutecznego środka egzekucyjnego przerywającego bieg terminu przedawnienia termin zawieszenia biegu terminu przedawnienia upłynie 1 września 2030	Proponuje się wykreślić w pkt **7 art. 70 § 6** część zdania po przecinku o treści „~~o którym podatnik został zawiadomiony~~”.	**Uwaga uwzględniona** poprzez poszerzenie uzasadnienia w sposób wskazujący, że zarówno wpis jak i zawiadomienie powinny nastąpić przed upływem terminu przedawnienia. Analogicznie wypowiedział się NSA w uchwale I FPS 6/12 z 3.06.2013 r. wydanej na gruncie przepisu art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej. Jak wskazuje ugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych, nie można przerwać terminu przedawnienia, który nie biegnie wskutek jego zawieszenia.

			roku, to czy w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia (od 1 września 2025 r. do 1 września 2030 r.) oraz po tym okresie zawieszenia (między 1 września 2030 r. a 31 grudnia 2030 r.) organ egzekucyjny będzie mógł stosować środki egzekucyjne, które przerwą bieg terminu przedawnienia? Brak uregulowania / wyjaśnienia wpływu proponowanej zmiany na prowadzone postępowanie egzekucyjne		
23.	Art. 1 pkt 13 projektu (art. 70 ustawy – Ordynacja podatkowa) (str. 3, 4) *[Rybnik]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	W sytuacji, gdy sprawa (wyrok wraz z aktami) po wyroku sądu wraca do SKO (organu podatkowego II stopnia) bieg terminu przedawnienia po zawieszeniu biegnie dalej, zaś organ podatkowy I stopnia nie ma realnego wpływu na czas załatwienia sprawy przez SKO i zdarza się, że akta sprawy przekazane są do organu I stopnia tuż przed upływem terminu przedawnienia, zamykając tym samym temu ostatniemu drogę do zakończenia sprawy przed upływem terminu przedawnienia	Proponuję się aby **art. 70 § 7** pkt 2 ustawy brzmiał następująco: Bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu: doręczenia organowi podatkowemu **<u>I instancji</u>** (…)	**Uwaga nieuwzględniona.** Nie przewidujemy zmian pogarszających sytuację podatników, tymczasem propozycja uzależnia sytuację podatnika od sprawności działania organów podatkowych.
24.	Art. 1 pkt 14 projektu (art. 70f § 2 Ordynacji podatkowej)	**Rzecznik Praw Obywatelskich**	*Wprowadzenie możliwości wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku ze skorygowaniem deklaracji w niedługim okresie przed upływem terminu przedawniania zobowiązania podatkowego19*		**Uwaga nieuwzględniona.** Proponowane wydłużenie jest bezpośrednio związanie z działaniem samego podatnika i ma zabezpieczyć możliwość procedowania przez organ

			Rzecznik Praw Obywatelskich nie zgadza się z zapatrywaniem wyrażonym przez projektodawcę, iż wskazane prolongowanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ma charakter jednorazowy w świetle następującego brzmienia projektowanego art. 70f § 2 Ordynacji podatkowej: „Przepis § 1 ma również zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji po wydłużeniu terminu zgodnie z § 1". To zaś oznacza, iż nadal zmianę tę należy oceniać jako zmianę dopuszczającą możliwość nielimitowanego wydłużenia, mogącą skutkować fikcyjnością instytucji przedawnienia jako niezapewniającej stabilizacji stosunków społecznych, co jednocześnie przeczy zasadzie ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa w rozumieniu art. 2 Konstytucji.		podatkowy po kolejnym skorygowaniu deklaracji.
25.	Art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f Ordynacji podatkowej	**Unia Metropolii Polskich**	Projektowany przepis oceniamy co do zasady pozytywnie, bowiem eliminuje sytuacje, gdy tuż przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnik w ostatnim roku składa korektę deklaracji zmniejszającą wysokość zobowiązania, a organy podatkowe nie mają już ustawowo zagwarantowanego czasu na podjęcie czynności sprawdzających czy postępowania podatkowego w celu weryfikacji	Propozycja zmiany dodanego art. 70f: W przypadku złożenia przez podatnika deklaracji lub skorygowania przez podatnika deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu, o którym mowa w art.	**Uwaga nieuwzględniona.** Instytucja wydłużenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jako wyjątek od zasady przedawniania się zobowiązań w terminie 5-letnim, powinna dotyczyć tylko szczególnych przypadków korygowania deklaracji, gdzie

			zasadności takiej korekty. Jednak zaproponowane rozwiązanie powinno dotyczyć również sytuacji, gdy podatnik na rok przed upływem 5-letniegio terminu przedawniania złoży deklarację wymiarową lub korektę deklaracji zwiększającą wysokość zobowiązania - w celu zapewnienia wystarczającego czasu na wyegzekwowanie zobowiązania w przypadku braku zapłaty podatku przez podatnika.	70 § 1,– termin ten ulega wydłużeniu o 12 miesięcy.	jest największe ryzyko nadużyć ze strony podatników.
26.	Art. 1 pkt 16 projektu (art. 70f Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	W uzasadnieniu napisano, że regulacja będzie miała zastosowanie do „pierwotnego" terminu przedawnienia, bez uwzględnienia przerw czy okresów zawieszeń biegu tego terminu. Regulacja ma jednak rozwiązywać problem korekt składanych na krótko przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli zatem w sprawie doszłoby do zawieszenia lub przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to podatnik mógłby bez konsekwencji wynikających z projektowanego przepisu, na chwilę przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego złożyć korektę „in minus". Z uzasadnienia wynika, że § 2 miałby dotyczyć przypadku, gdy podatnik dokonuje kolejnej	Proponujemy następujące brzmienie przepisu art. 70f Ordynacji podatkowej: „§ 1. W przypadku skorygowania przez podatnika deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, z którym wiąże się: […] – termin ten ulega wydłużeniu o 12 miesięcy. § 2. Przepis § 1 ma również zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez podatnika deklaracji, o którym mowa w § 1 w okresie krótszym niż 12	**Uwaga nieuwzględniona.** W art. 70f § 2 jest wyraźnie mowa o każdym kolejnym skorygowania przez podatnika deklaracji **„po wydłużeniu terminu zgodnie z § 1.".** W uzasadnieniu proponowanego przepisu wyjaśniono, że jeżeli korekta zostanie złożona po upływie terminu z art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej, ale w wydłużonym terminie na podstawie art. 70f § 1, to termin ten ponownie wydłuży się o rok. Reguła ta będzie miała zastosowanie także wtedy, gdy podatnik złoży każdą kolejną korektę w trakcie biegu

			korekty po przedłużeniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jeżeli jednak § 2 odsyła do regulacji z § 1, a w § 1 przewidziane jest jedynie przedłużenie terminu z art. 70 § 1, a zatem pierwotnego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, to nie osiągnie się zakładanego celu. Pierwotny termin z art. 70 § 1 został już bowiem przedłużony i ponowne przedłużenie terminu z art. 70 § 1 niejako „nałoży" się na przedłużenie tego terminu, które nastąpiło wcześniej.	miesięcy przed upływem terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.".	„dodatkowego" roku przedawnienia.
27.	Art. 1 pkt 17 lit b projektu (art. 75 § 3 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	**Negatywnie opiniujemy uchylenie § 3 w art. 75**, który będzie skutkował zniesieniem obowiązku składania korekty deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Ponadto negatywnie opiniujemy możliwość składania korekt deklaracji bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz możliwość składania korekt deklaracji bez uzasadnienia. Powyższe stanowisko wynika z następujących powodów. **Podczas spotkania miast UMP z Ministerstwem Finansów w dniu 27.05.2025 r. uzgodniono, że optymalnym rozwiązaniem jest wskazanie kwoty nadpłaty, w przypadku której nadal będzie obowiązek złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (od 5.000 zł) lub wyłączenie nadpłat dotyczących podatków**	Zachowanie art. 75 § 3 w dotychczas obowiązującym brzmieniu: *Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia zeznania (deklaracji), to podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację).* **lub** zmiana przepisu w następujący sposób:	**Uwaga częściowo uwzględniona.** Wyraźne wskazanie w projektowanym art. 81 § 2a Ordynacji podatkowej na uprawnienie podatnika do przedstawienia uzasadnienia przyczyn korekty powinno zminimalizować liczbę przypadków, w których konieczne będzie wzywanie podatnika do wyjaśnienia wątpliwości związanych z korektą. Wprowadzono obowiązek przedstawiania uzasadnienie przyczyn korekty, w przypadku gdy nadpłata wynikająca z

			lokalnych. Żadne z tych rozwiązań nie znalazło odzwierciedlania w obecnym projekcie ustawy. Po pierwsze, w formularzach deklaracji dot. podatków lokalnych (DN-1, DR-1, DL-1 i DT-1) **brak jest rubryki, w której wykazuje się nadpłatę podatku**. Brak jest również rubryki, w której wykazuje się podatek zapłacony, w przeciwieństwie do podatku dochodowego. Formularze deklaracji uwzględniają jedynie informacje o podatku należnym. Dopiero po zaksięgowaniu korekty deklaracji w systemie pracownikom samorządowych organów podatkowych znana jest kwota odpisu podatku. Odpis podatku trzeba porównać jeszcze z podatkiem zapłaconym i wtedy dopiero wychodzi wysokość nadpłaty. Zgodnie z art. 75 § 4 O.p. korekta deklaracji nie wywołuje skutków prawnych, jeżeli jej prawidłowość budzi wątpliwości organu podatkowego. Błędna korekta nie powinna zostać wprowadzona i zaksięgowana w systemie, bowiem prawidłowa wysokość zobowiązania będzie wynikała wówczas z decyzji wydanej przez organ podatkowy. Po drugie, zmiana zaproponowana przez MF spowoduje konieczność prowadzania przez organy	*Jeżeli kwota nadpłaty przekracza kwotę 5.000 zł, to podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację).* **lub** zmiana przepisu w następujący sposób: *Jeżeli nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji) złożonego po upływie ustawowego terminu jego złożenia, a kwota nadpłaty przekracza kwotę 5.000 zł, to podatnik, płatnik lub inkasent równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację).*	korekty deklaracji przekracza kwotę 10 000 zł. Dwumiesięczny termin na zwrot nadpłaty przewidziany w art. 77 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej jest terminem optymalnym uwzględniającym interes zarówno organu podatkowego jak i podatnika. Nie jest przewidywane pogorszenie sytuacji podatników poprzez wydłużenie tego terminu.

			podatkowe czynności sprawdzających w celu ustalenia zasadności korekty deklaracji, podczas gdy zasadność tę można niejednokrotnie ocenić na podstawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Złożenie wniosku przyczynia się do skrócenia czasu potrzebnego na weryfikację korekty deklaracji i zasadności nadpłaty. W samorządowych organach podatkowych w trakcie roku podatkowego wpływa kilka tysięcy korekt deklaracji, zwłaszcza w przypadku deklaracji na podatek od nieruchomości, zatem ich szczegółowa analiza w celu ustalenia przedmiotów wyłączonych z opodatkowania (w szczególności budowli) u podatników posiadających znaczną ilość nieruchomości, jest czasochłonna. Z doświadczeń samorządowych organów podatkowych wynika, że sprawy wszczynane z wniosku o stwierdzenie nadpłaty dotyczą kwot rzędu kilkuset tysięcy lub kliku milionów złotych i są sprawami bardzo skomplikowanymi, wymagającymi zgromadzenia obszernego materiału dowodowego, powołania biegłych i przeprowadzenia postępowania podatkowego przed organem I i II instancji oraz przed sądami administracyjnymi. Brak wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z uzasadnieniem może przyczynić się do kolejnego wydłużenia tego typu spraw ze szkodą dla organów podatkowych.		

			Po trzecie, w uzasadnieniu projektu wskazano, że „*Wzywanie podatnika do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w szczególności gdy złożona korekta nie budzi wątpliwości, jest problematyczne zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Czynności te nadmiernie wydłużają czas postępowania oraz generują dodatkowe koszty, często w sytuacjach gdy wysokość nadpłaty jest niższa niż koszty ponoszone przez podatnika i organ podatkowy”*. Wobec tego, że w uzasadnieniu projektu MF kwestionuje zasadność wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku jej niewielkich kwot niższych od kosztów postępowania, zasadne jest wprowadzenie kryterium kwoty nadpłaty, która determinuje obowiązek złożenia wniosku o jej stwierdzenie (np. od 5.000 zł). Jak już wskazano wcześniej wnioski o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości dotyczą przeważnie kwot rzędu kilkuset tysięcy czy kilku milionów złotych, więc w takich przypadkach wniosek jest jak najbardziej uzasadniony, aby pracownicy zwrócili na niego uwagę w pierwszej kolejności i zanim zaksięgują korektę deklaracji w systemie. Po trzecie, pomimo uchylenia przepisu nakładającego na podatników obowiązek złożenia		

			wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w art. 77 § 1 pkt 6 O.p. nie został przedłużony termin na zwrot nadpłaty przez organy podatkowe z 2 miesięcy np. do 4 m-cy, zapewniając im dostateczny czas na analizę korekt deklaracji i przeprowadzenie czynności sprawdzających, które przeważnie prowadzą do dalszej procedury. Tym bardziej że od nadpłat wypłacanych po terminie ustawowym podatnikom przysługuje oprocentowanie. Po czwarte, należy podkreślić, że z dniem 01.01.2016 r. ustawodawca zmienił już przepis art. 81 §2 O.p. poprzez usunięcie zapisu o obowiązku dołączania do skorygowanej deklaracji pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty deklaracji. Spowodowało to znaczne zwiększenie ilości czynności sprawdzających prowadzonych przez organy podatkowe w celu wyjaśnienia zmian w przedmiotach i podstawach opodatkowania następujących pomiędzy deklaracją a jej korektami. Kolejna podobna zmiana prowadzi do przerzucania na organy podatkowe obowiązku wyjaśnienia wszelkich zmian w korektach deklaracji, zdejmując z podatnika obowiązki w tym zakresie. **Problemu nie wyeliminuje dodanie § 2a w art. 81 Op dotyczącego fakultatywnego, zamiast obligatoryjnego, składania uzasadnienia przyczyn korekty deklaracji.**		

			Proponowana zmiana wynika wyłącznie z dostosowania przepisów do specyfiki podatku dochodowego, nie biorąc pod uwagę innej specyfiki w zakresie podatków lokalnych. Zachowanie formuły postępowania, w którym podatnik koryguje zeznanie (deklarację) inicjując przy tym postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia nadpłaty zgodnie z założeniami projektodawców sprawi, iż organy podatkowe de facto nie będą dysponowały wyjaśnieniem przyczyn złożenia korekty. Formularze deklaracji na podatek od nieruchomości nie zawierają dodatkowej przestrzeni gdzie podatnik może złożyć stosowne wyjaśnienia, prawodawca również expressis verbis nie nakłada obowiązku składania uzasadnień do korekt na podatników. Nawet występująca obecnie poz. 116 deklaracji na podatek od nieruchomości określone jako „Inne (np. określenie zdarzenia powodującego obowiązek złożenia deklaracji)" praktycznie zawsze pozostaje nieuzupełniona przez podatników. Dotychczasowa praktyka wypracowana przez pełnomocników podatników, działania organów, judykaturę oraz doktrynę wskazuje, iż instytucja wniosku dostarcza niezbędnych informacji i wpływa na podjęcie dalszych czynności sprawdzających organu		

			podatkowego. Nadto, złożenie skorygowanego zeznania podatkowego nie może mieć charakteru samoistnego i powinno być ściśle z wnioskiem związane. Zmiana przepisów prawa w przedmiocie wyłączenia konieczności dołączenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i pozostawienia jedynie korekty stanowiącej asumpt do zainicjowania postępowania może prowadzić do nadmiernego automatyzmu w działaniach organów podatkowych. Deklaracja na podatek od nieruchomości jest oświadczeniem woli co do faktów, zaś nie odzwierciedla żądania, które powinno być wprost wyrażone i wynikać z treści wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Projektodawcy nie wzięli również pod rozwagę przepisu art. 165a § 1, z którego wynika obowiązek organu w zakresie przeprowadzenia wstępnej analizy wniosku z uwagi na możliwości wystąpienia okoliczności uniemożliwiających merytoryczne rozpoznanie wniosku. Samo złożenie żądania wszczęcia postępowania w konkretnej sprawie nie generuje automatycznie skutku w postaci jego wszczęcia, ponieważ na wstępnym etapie rozpoznania sprawy organ podatkowy przeprowadza badanie pod kątem istnienia przesłanek formalnoprawnych, warunkujących jego dopuszczalność. Warto przy tym wyłuszczyć, iż w chwili wszczęcia		

			postępowania na wniosek strony, tylko i wyłącznie to strona określa przedmiot swego żądania (np. w zakresie uszczegółowienia załącznika ZDN-1 dot. budowli) zaś w przypadku wątpliwości co do zakresu, czy też podniesionego przedmiotu żądania jego doprecyzowanie należy do strony, nie zaś do sfery ocennej organu administracji. Oczywiście jeśli żądanie jest niedostatecznie zrozumiałe dla organu, organ ma obowiązek wyjaśnić rzeczywistą wolę strony inicjującej postępowanie. **Ponadto warto podkreślić, że samorządowe organy podatkowe, w przeciwieństwie do organów KAS, nie posiadają wszystkich niezbędnych danych potrzebnych do sprawdzenia prawidłowości złożonych korekt deklaracji w zakresie przedmiotów opodatkowania w postaci budowli i powierzchni użytkowej budynków. Ewidencja środków trwałych zawierająca budowle i ich wartość jest dokumentem będącym w posiadaniu wyłącznie podatnika, a do ustalenia powierzchni użytkowej budynków w większości przypadków niezbędne jest dokonanie oględzin nieruchomości wraz z pomiarem pow. użytkowej budynków, gdyż ewidencja gruntów i budynków nie zawiera tych danych.**		

28.	Art. 1 pkt 17 lit b i c projektu (§ 3 w art. 75 i § 4 i 4a art. 75 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	W przypadku podatków lokalnych, korekta deklaracji może wynikać z wielu okoliczności, np. z inwentaryzacji budowli. Z korekty deklaracji nie wynikają przyczyny, dla których podatnik skorygował deklarację. Do tej pory okoliczności te i wysokość nadpłaty podatnik wskazywał we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Poznanie tych okoliczności umożliwiało organowi podatkowemu zawężenie badania zasadności korekty do okoliczności będących przyczyną korekty. **Powołane w uzasadnieniu do projektu wyroki sądów administracyjnych dotyczyły nadpłat, których kwoty wynikały ze złożonych korekt deklaracji, były wpisane w deklaracji. Organ nie musiał prowadzić żadnego dodatkowego postępowania wyjaśniającego.** W uzasadnieniu do projektu wskazano, że wzywanie podatnika przez organ do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty było problematyczne i dla organu i dla podatnika. Tymczasem na gruncie obowiązujących przepisów w ogóle nie ma podstawy prawnej do wezwania	Proponujemy także do zachowanego art. 75 § 3 w dotychczasowym brzmieniu dodać zdanie drugie w brzmieniu: *„W takim przypadku wysokość nadpłaty określa się we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.”*. Proponujemy, aby art. 75 § 4 i 4a miały brzmienie: „§ 4. Jeżeli wniosek o stwierdzenie nadpłaty jest zasadny w całości lub prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości, organ podatkowy	**Uwaga częściowo uwzględniona**. W Ordynacji podatkowej nie jest wskazany dualizm prawny polegający na istnieniu dwóch różnych trybów stwierdzenia nadpłaty przeznaczonych dla różnych podatków. Wyraźne wskazanie w projektowanym art. 81 § 2a Ordynacji podatkowej na uprawnienie podatnika do przedstawienia uzasadnienia przyczyn korekty powinno zminimalizować liczbę przypadków, w których konieczne będzie wzywanie podatnika do wyjaśnienia wątpliwości związanych z korektą. Wystosowanie wezwania do wyjaśnienia przez podatnika przyczyn korekty nie wymaga zmian legislacyjnych. Ponadto, wprowadzono obowiązek przedstawiania uzasadnienie przyczyn korekty, w przypadku gdy nadpłata wynikająca z korekty

			podatnika przez organ do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ może wezwać do złożenia korekty deklaracji, jeśli podatnik jej nie załączył do wniosku, ale nie może wzywać do złożenia wniosku, jeśli podatnik ograniczył się jedynie do złożenia korekty deklaracji. Jeżeli podatnik wraz z korektą deklaracji złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty albo uzasadni przyczyny dokonania korekty, zwrot nadpłaty może być dokonany szybciej. **Rezygnacja z wniosków o stwierdzenie nadpłaty, przynajmniej w odniesieniu do podatków lokalnych, wydłuży proces zwrotu nadpłaty. Będzie to zatem rozwiązanie mniej korzystne dla podatników.** Proponujemy dodać również wyraźną podstawę prawną do wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W aktualnym stanie prawnym takiej podstawy nie ma. Jeżeli miałaby nastąpić rezygnacja z konieczności składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty, to organ podatkowy powinien uzyskać możliwość wezwania podatnika o wyjaśnienie przyczyn korekty.	zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji stwierdzającej nadpłatę. W takim przypadku korekta wywołuje skutki prawne. § 4a. Organ podatkowy stwierdza nadpłatę w drodze decyzji. W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty jest związane ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. W zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny, organ odmawia stwierdzenia nadpłaty.”. Ewentualnie, projektowana zmiana mogłaby nie dotyczyć podatków lokalnych. Art. 75 § 3 zdanie 1 Ordynacji podatkowej mógłby mieć brzmienie: „Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia zeznania	deklaracji przekracza kwotę 10 000 zł. W zakresie uprawnienia organu do wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę - obowiązujące przepisy nie wymagają uzupełnienia. Propozycja dodania we wzorach deklaracji na podatki lokalne rubryki „nadpłata” wskazująca kwotę nadpłaty nie zasługuje na uwzględnienie. Koszty dokonania zaproponowanej zmiany wzorów deklaracji podatkowych oraz dostosowania do nich systemów informatycznych organów podatkowych byłyby niewspółmierne do korzyści wynikających z tej zmiany. Porównując deklaracje oraz ich korekty, z wykorzystaniem danych zawartych w ewidencji księgowej o dokonanych wpłatach, organ podatkowy jest w stanie wyselekcjonować korekty deklaracji, których skutkiem jest powstanie nadpłaty podatku.

			Dopuszczenie w art. 81 możliwości wskazania przyczyn korekty, wprowadza dla podatnika wybór, czy chce czy nie chce podać te przyczyny. Niepodania przyczyn podatnik nie będzie musiał w żaden sposób uzasadniać. Zatem proponowane rozwiązanie może stanowić pozorne, widniejące jedynie w treści przepisu, ułatwienie dla organów. Organ musi mieć instrument w postaci wyraźnego przepisu prawa do żądania od podatnika pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty.	(deklaracji), to w przypadku zobowiązań podatkowych, dla których właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz, (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa, równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty podatnik, płatnik lub inkasent jest obowiązany złożyć skorygowane zeznanie (deklarację).”. Jeżeli mimo wszystko miałaby nastąpić rezygnacja z konieczności składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty, to proponujemy dodać w art. 75 Ordynacji podatkowej § 3b w brzmieniu: „Jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) budzi wątpliwości, organ podatkowy może wezwać o przedstawienie pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty.”.	

				Jeżeli mimo wszystko miałaby nastąpić rezygnacja z konieczności składania wniosków o stwierdzenie nadpłaty, to wzory deklaracji na podatki lokalne powinny zawierać rubrykę „nadpłata". Ułatwiłoby to wstępną selekcję korekt deklaracji i wychwycenie tych, które ujawniają kwotę nadpłaty. Projektowany przepis wyraźnie stanowi o nadpłacie „wynikającej ze skorygowanego zeznania (deklaracji)", a nie o nadpłacie ujawnionej wskutek skorygowania zeznania (deklaracji).	
29.	Nowa propozycja Art. 76a § 2 Ordynacji podatkowej	**Unia Metropolii Polskich**	Art. 76a § 2 Ordynacji podatkowej reguluje moment, w którym następuje zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych. Wydaje się, że przepis powinien w sposób analogiczny określać moment zaliczenia nadpłaty na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. Skoro rezygnuje się z konieczności składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli kwota	Proponujemy, aby art. 76a § 2 Ordynacji podatkowej miał brzmienie: *„Zaliczenie nadpłaty na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych lub należności, o których mowa w art. 76 § 1a następuje z dniem:*	**Uwaga nieuwzględniona.** Określenie dnia zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej ma kluczowe znaczenie przy obliczaniu odsetek za zwłokę. Kwestia odsetek za zwłokę nie występuje natomiast przy bieżących zobowiązaniach

			nadpłaty wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji), to powinien zostać zmieniony pkt 2) w art. 76a § 2 Ordynacji podatkowej. Korekta deklaracji nie jest przypadkiem, o którym mowa w art. 76a § 1 Ordynacji podatkowej. W aktualnym stanie prawnym, zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 76a § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej). Rezygnacja z wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie może powodować, że zmienia się moment, w którym następuje zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej. Gdyby tak miałoby być, to powodowałoby to konieczność daleko idącej zmiany księgowań wpłat. Co więcej, mogłoby to być wykorzystywane przez podatników jako korzystna lokata kapitału. Okazywałoby się bowiem, że wpłata dokonana tytułem deklaracji skorygowanej następnie „in minus" powinna zostać zaliczona na poczet innej zaległości podatkowej, która być może istniała w	*1) powstania nadpłaty - w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 oraz § 2;* *2) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub skorygowanego zeznania (deklaracji), o którym mowa w art. 165 § 8a.*	podatkowych. Tym samym brak jest potrzeby regulowania daty zaliczenia nadpłaty na poczet bieżących zobowiązań podatkowych. Przypadek skorygowania zeznania (deklaracji) jest objęty punktem 1 przepisu art. 76a § 2, tj. kiedy nadpłata powstaje w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 oraz § 2. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji nie powoduje przesunięcia momentu zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych Zgodnie z tezami wyroku NSA z 20.09.2012 r., sygn. akt II FSK 244/11: „1. Nie sposób przyjąć, ażeby w przypadku wystąpienia przesłanek określonych w art. 76a § 2 pkt 1 o.p. samo złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przesuwało termin jej zaliczenia na poczet zaległości podatkowej z dnia powstania

			momencie wpłaty. Oznaczałoby to np. konieczność anulowania odsetek naliczonych od tej zaległości. Byłaby to radykalna zmiana, gdyż aktualne przepisy dotyczące nadpłaty ujawnionej w wyniku korekty deklaracji wiążą skutki jej powstania dopiero z momentem jej ujawnienia, tj. skorygowania deklaracji, np. przewidują jej oprocentowanie od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a nie od jej powstania (art. 78 § 3 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Aktualny projekt nie przewiduje zmian w tym zakresie dlatego zgłoszona propozycja, jakkolwiek oznaczona jako nowa (dodatkowa) stanowi istotne i konieczne uzupełnienie wprowadzanych projektem zmian.		nadpłaty na dzień złożenia wniosku. 2. Gdyby ustawodawca zamierzał uregulować kwestię terminu, z którym następuje zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej, a więc, że zawsze wtedy, gdy nadpłata wynika ze złożenia korekty zeznania/deklaracji podatkowej, zaliczenie następuje z dniem złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, a nie z dniem powstania nadpłaty - dałby temu wyraz, uzupełniając art. 76a § 2 pkt 1 o.p. słowami "z zastrzeżeniem pkt 2" lub podobnymi. Skoro formuły takiej jednak nie zastosował, twierdzenie, że punkt drugi art. 76a § 2 o.p. zawiera przepis szczególny w stosunku do przepisu zamieszczonego w punkcie pierwszym, nie ma dostatecznego uzasadnienia normatywnego.”

Zestawienie uwag z opiniowania do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

30.	Art. 1 pkt 18 lit b projektu (art. 76b § 1c Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Zaproponowana zmiana jest niekorzystna dla JST z uwagi na fakt, że prowadzone postępowanie dotyczące zwrotu opłaty skarbowej uzależnione jest w wielu przypadkach od pozyskania stanowiska organów zewnętrznych obciążanie kosztami urzędu miasta za brak realizacji wniosku w ciągu 2 miesięcy będzie krzywdzące. Pomimo wezwań na podstawie art. 209 § 3 Ordynacji podatkowej, gdzie termin na udzielenie odpowiedzi wynosi 14 dni w większości przypadków nie jest on zachowany, a ustawa nie nakłada z tego tytułu żadnych negatywnych konsekwencji. Pomimo wielokrotnego wzywania organu do udzielenia odpowiedzi niektóre z prowadzonych postępowań trwają wiele miesięcy, a zdarzają się przypadki, gdzie termin można liczyć w latach, pomimo wielokrotnego ponawiania wezwań. Doprowadzi to do sytuacji, w której miasto będzie ponosiło negatywne konsekwencje braku odpowiedzi na wezwania przez inny organ. Ponadto wielu podatników składa wnioski w innych organach, wielokrotnie wnioski trafiają do rozpatrzenia przez urząd miasta po upływie wielu tygodni a czasem miesięcy. Dodatkowo wystąpi również problem z dochowaniem terminu zwrotu po wydaniu decyzji, ponieważ wielokrotnie zdarzały się sytuacje, gdzie wskazany na wniosku rachunek bankowy został zamknięty	Proponuje się jednoznacznie zaznaczyć, że oprocentowanie zwrotu nie dotyczy postepowań związanych ze zwrotem opłaty skarbowej **Lub zmienić brzmienie na:**	**Uwaga nieuwzględniona.** Zastrzeżenie w projektowanym art. 76b § 1c Ordynacji podatkowej: „Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej” jest wystarczające dla wyłączenia stosowania tego ogólnego przepisu na rzecz szczególnej regulacji proponowanej w ustawie o opłacie skarbowej. **Uwaga nieuwzględniona.**

			W przypadkach zwrotu opłaty skarbowej zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28.09.2007r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej, przed wydaniem decyzji w sprawie zwrotu opłaty skarbowej organ podatkowy wzywa organ, do którego złożono wniosek lub zgłoszenie, a który nie dokonał czynności urzędowej, nie wydał zaświadczenia lub zezwolenia do przekazania m. innymi dokumentu potwierdzającego niedokonanie czynności urzędowej, niewydanie zaświadczenia lub niewydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji). Z naszej praktyki wynika, iż wskazane wyżej organy mimo monitów, nie odpowiadają na wezwania organu podatkowego **nawet kilka miesięcy** uniemożliwiając tym samym załatwienie sprawy w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku**. Tym samym organ podatkowy będzie płacił oprocentowanie nadpłaty mimo tego, iż nie uzyskał na czas informacji od innego organu**	Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, oprocentowanie zwrotu podatku przysługuje od dnia złożenia: 3) wniosku o zwrot podatku, jeżeli decyzja określająca wysokość zwrotu podatku nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o zwrot podatku, chyba że organ podatkowy nie uzyskał odpowiedzi niezbędnej do załatwienia wniosku w terminie ustawowym.	Termin 2 miesięcy zabezpiecza prawa podatnika. Negatywne konsekwencje opieszałości organów władzy publicznej nie mogą być przenoszone na podatników.
31.	Art. 1 pkt 19 projektu (art. 77 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	W przypadku usunięcia przez MF przepisu art. 75 § 3 O.p. zobowiązującego podatników do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji, należy przedłużyć termin na zwrot nadpłaty z 2 miesięcy do minimum 4 miesięcy, aby zapewnić organ podatkowym czas na przeprowadzenie czynności sprawdzających w	Propozycja zmiany art. 77 § 1 pkt 6: Nadpłata podlega zwrotowi w terminie: 6) 4 miesięcy od dnia złożenia:	**Uwaga nieuwzględniona.** Nie jest przewidywane pogarszanie sytuacji podatników poprzez wydłużanie obowiązujących terminów oczekiwania na zwrot nadpłaty.

			celu ustalenia przyczyn korekty deklaracji i zasadności nadpłaty. Jest to konieczne z uwagi na obowiązek wypłaty przez organy podatkowe oprocentowania od nadpłaty zwracanej po upływie ustawowego terminu.	a) skorygowanego zeznania (deklaracji), o którym mowa w art. 165 § 8a, b) skorygowanej deklaracji wraz z umową spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki – w przypadku, o którym mowa w art. 81 § 1a – lecz nie wcześniej niż w terminie - 5 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2, albo 45 dni od dnia złożenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej zeznania, o którym mowa w art. 73 § 2 pkt 1, przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych;	
32.	Art. 1 pkt 19 projektu (art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Doprecyzowanie pozbawi wątpliwości, że termin liczony jest od dnia wpływu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego do samorządowego organu podatkowego.	Dot. art. 77 § 1 pkt 3 ustawy – Ordynacja podatkowa. Wyrażenie „organowi podatkowemu” uzupełnić o wyrażenie: **„I instancji**”.	**Uwaga nieuwzględniona.** Nie przewidujemy zmian pogarszających sytuację podatników, tymczasem propozycja uzależnia sytuację podatnika od sprawności

	(str. 6) *[Rybnik]*				działania organów podatkowych.
33.	Art. 1 pkt 19 lit a projektu (art. 77 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**		Proponowany zapis: Art. 77 § 1 pkt 6: „2 miesięcy od dnia złożenia: a) wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją)	**Uwaga nieuwzględniona.** W obecnym stanie prawnym, w przypadku korekty deklaracji składanej w ustawowym terminie, podatnik nie ma obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 O.p., a organ podatkowy nie prowadzi postępowania podatkowego o stwierdzenie nadpłaty. Projektowane przepisy, znosząc wymóg składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jedynie kwestię tę doprecyzowują, usuwając wątpliwości.
34.	Art. 1 pkt 19 lit a tiret drugie projektu (art. 77 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Negatywnie opiniujemy zaproponowaną zmian Niezasadne jest różnicowanie terminu zwrotu nadpłaty ze względu na to, czy korekta złożona jest w terminie czy po terminie do jej złożenia, zwłaszcza że zaproponowana w projekcie zmiana wskazuje krótszy termin do zwrotu nadpłaty w przypadku złożenia korekty po terminie. Stawia to w gorszej sytuacji podatników realizujących swoje obowiązki w terminie.	Proponuje się usunięcie w proponowanym art. 77 § 1 pkt 6 drugiej części zdania „o którym mowa w art. 165 § 8a”, jako niedostosowanego do specyfiki podatków lokalnych	**Uwaga nieuwzględniona.** W obecnym stanie prawnym, w przypadku korekty deklaracji składanej w ustawowym terminie, podatnik nie ma obowiązku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trybie art. 75 O.p., a organ podatkowy nie prowadzi postępowania podatkowego o stwierdzenie

			Zaproponowana zmiana prowadziłaby do dodatkowej analizy składanych korekt deklaracji do organów podatkowych. Podkreślić należy, że w przypadku podatków lokalnych deklaracje lub informacje podatkowe oraz korekty deklaracji/informacji podatkowych należy składać w terminie 14 dni od wystąpienia okoliczności powodujących konieczność złożenia deklaracji/informacji podatkowych lub ich korekty. W tym samym czasie podatnik może złożyć korekty za kilka miesięcy, z których część będzie złożona w terminie, a część po terminie, a także może złożyć jedną korektę za jeden miesiąc obejmującą okoliczności zgłaszane w terminie i zgłaszane po terminie – np. sprzedaż nieruchomości pierwszego dnia miesiąca – termin do złożenia korekty do 14 dnia miesiąca oraz sprzedaż nieruchomości 14 dnia miesiąca – termin do złożenia korekty do 28 dnia miesiąca i korekta złożona 28 dnia miesiąca.		nadpłaty. Projektowane przepisy, znosząc wymóg składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jedynie kwestię tę doprecyzowują, usuwając wątpliwości.
35.	Art. 1 pkt 21 lit b projektu (art. 77 § 3 pkt 3 lit a Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Konsekwentnie wobec konieczności składania wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty korekty deklaracji	dodanie zapisu: Art. 78 § 3 pkt 3) Oprocentowanie przysługuje: „w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2:	**Uwaga nieuwzględniona.** Nie jest przewidywana rezygnacja ze zniesienia wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowaną deklaracją.

				a) Od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty **wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją): (…)**	
36.	Art. 1 pkt 21 projektu (art. 78 ustawy – Ordynacja podatkowa *[Rybnik]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Stwierdzenie nadpłaty nierzadko wymaga przeprowadzenia pełnego postępowania podatkowego (z poszanowaniem wszystkich zasad i procedur) w sprawie określenia prawidłowego zobowiązania podatkowego. Mając to na uwadze nakładanie na organy podatkowe sankcji w postaci wypłaty podatnikowi oprocentowania nadpłaty w sytuacji, gdy nie dotrzyma terminu 2 miesięcy na wydanie decyzji stwierdzającej nadpłatę – chociaż termin ten jest zgodny (współgra) z zasadą szybkości postępowania i pozostałymi przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa jest nierealny w przypadku skomplikowanych stanów faktycznych, zatem stoi w sprzeczności z koniecznością zebrania pełnego materiału dowodowego, jego przeanalizowania w sytuacji bardzo skomplikowanych stanów faktycznych. Trudno więc uznać za racjonalne, aby organ niejako „z automatu” stwierdzał i zwracał nadpłaty, rezygnując ze swoich	Proponuje się wykreślić w pkt 3 w lit. a) drugie tiret o treści: Oprocentowanie przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2: a) od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty: - jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, ~~**- jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent**~~	**Uwaga nieuwzględniona -** poza zakresem projektowanej regulacji. Termin 2 miesięcy zabezpiecza prawa podatnika. Negatywne konsekwencje opieszałości organów władzy publicznej nie mogą być przenoszone na podatników.

			uprawnień tylko dlatego, że stosowne procedury prowadzenia postępowania wymagają czasu i nie gwarantują zakończenia sprawy w terminie dwóch miesięcy i tylko dlatego, żeby nie narazić się na zwrot oprocentowania, zważywszy, że termin na zwrot nadpłaty w sytuacji jej stwierdzenia został w przepisach prawa określony – wynosi 30 dni od dnia stwierdzenia nadpłaty.		
37.	Art. 1 pkt 21 lit b projektu (art. 78 § 3 pkt 3 lit a Ordynacja podatkowa)	**Unia Metropolii Polskich**	Zmiana w art. 78 w § 3 pkt 3 polegająca na wykreśleniu drugiej części zdania: *od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ~~wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją)~~* rozszerza zakres jej stosowania także na nadpłaty w opłacie skarbowej. Tymczasem stwierdzenie nadpłaty w opłacie skarbowej, choć oparte o przepisy Ordynacji podatkowej – wymaga również przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego – analogiczne do zwrotu opłaty skarbowej. Trudno ocenić, jak długo może się toczyć takie postępowanie. Czy w tej sytuacji organ podatkowy „nie ma prawa" do przedłużenia terminu rozpatrywania sprawy? W praktyce część wniosków o stwierdzenie nadpłaty w opłacie skarbowej składana jest poza organem podatkowym – w podmiotach, w których	Dodanie zapisu: - w sprawach dotyczących nadpłaty opłaty skarbowej stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące zwrotu opłaty skarbowej uregulowane w ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej.	**Uwaga nieuwzględniona.** Negatywne konsekwencje opieszałości organów władzy publicznej nie mogą być przenoszone na podatników.

			toczyło się zasadnicze postępowanie merytoryczne. Organ podatkowy NIE MA więc wpływu na termin ich przekazania – miałby natomiast ponosić tego konsekwencje w postaci oprocentowania opłaty zwróconej po terminie.		
38.	Art. 1 pkt 21 lit b i c projektu (art. 78 § 3 pkt 3 lit b Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Zgodnie z przepisami O.p. nadpłata może wynikać jedynie ze złożonej korekty deklaracji, decyzji stwierdzającej nadpłatę lub decyzji określającej nadpłatę. Przepisy O.p. nie przewidują możliwości powstania nadpłaty w związku ze złożeniem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. We wniosku podatnik jedynie opisuje stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, nie załączając żadnych dowodów potwierdzających ten opis, a organy podatkowe nie mają prawa żądać w postepowaniu interpretacyjnym dokumentów ani przeprowadzać dowodów, co wynika wprost z orzecznictwa sądów administracyjnych. Organ podatkowy może badać stan faktyczny dopiero w przypadku złożenia przez podatnika korekty deklaracji i ustalać, czy nadpłata jest rzeczywiście należna. **W związku z tym nadpłata nie może powstać w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, bowiem w postępowaniu interpretacyjnym nie bada się stanu faktycznego.** Zaproponowane rozwiązanie nie ma oparcia w obowiązujących przepisach O.p. dotyczących powstawania nadpłat, również w art.	**Usunięcie art. 78 § 3 zapisu o wypłacie oprocentowania od nadpłaty powstałej w wyniku zastosowania się do interpretacji podatkowej**	**Uwaga nieuwzględniona.** 1. Zmiana ma na celu rozwiązanie problemu luki prawnej, zidentyfikowanej w ugruntowanym orzecznictwie sądów administracyjnych. Wykreślenie tego przepisu zniweczy cel nowelizacji. 2. Przyjęte rozwiązanie jest analogiczne jak w przypadku oprocentowania nadpłaty będącej wynikiem uchylenia decyzji wymiarowej. W tym przypadku oprocentowanie nadpłaty przysługuje, co do zasady, także od dnia powstania nadpłaty, a czas trwania ewentualnego postępowania przed sądem administracyjnym nie jest wyłączony z okresu naliczania oprocentowania. 3. W wyroku z dnia 1 czerwca 2022 r., sygn. akt II FSK 2683/19 przedstawił stanowisko, że należne jest

			77 § 1 pkt 2, którego proponowana zmiana dotyczy, a który stanowi, że „nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty". Tym bardziej że w przypadku podatków lokalnych zobowiązanie podatkowe w stosunku do osób prawnych powstaje wyłącznie poprzez złożenie deklaracji lub w razie jej nieprawidłowości poprzez wydanie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Przyjmuje się, że czas oczekiwania na rozpatrzenie skargi kasacyjnej na indywidualną interpretacje prawa podatkowego przez Naczelny Sąd administracyjny może wynieść od 2,5 do 4 lat. Tak długi czas oczekiwania na wyrok może przełoży się na konieczność wypłaty przez organ podatkowy oprocentowania za cały czas od dnia powstania nadpłaty, mimo iż organ nie przyczyni się w żaden sposób do tak długiego czasu oczekiwania na ostateczne rozstrzygniecie danej sprawy. Ponadto należy wskazać, że organ podatkowy wydając interpretację indywidualną nie prowadzi postępowania dowodowego, gdyż opiera się jedynie na przedstawionym przez wnioskodawcę opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Tym samym organ podatkowy w żaden sposób nie weryfikuje, czy zawarty we wniosku stan jest		oprocentowanie od dnia powstania nadpłaty, gdyż zgodnie z prokonstytucyjną wykładnią przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, powinno ono przysługiwać od dnia powstania nadpłaty nie tylko w przypadku uchylenia decyzji określającej wysokość podatku, lecz również w przypadku zastosowania się do uchylonej później interpretacji podatkowej. Oprocentowanie jest naliczane od kwoty nadpłaty.

			tożsamy ze stanem faktycznym. Zatem w sytuacji, gdy podatnik uzna, że zapłacił wyższy niż należało podatek, bo zastosował się do interpretacji indywidualnej, która została następnie prawomocnie uchylona przez sąd administracyjny i złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty, konieczne będzie wszczęcie i przeprowadzenie pełnego postępowania, w którym organ będzie mógł dopiero ocenić zasadność zwrotu. I ponownie w przypadku wydania decyzji, w której organ odmówi stwierdzenia nadpłaty, gdyż uzna, że nadpłata nie powstała w wyniku zastosowania się do interpretacji indywidualnej, podatnikowi będzie przysługiwało złożenie odwołania, a w dalszej kolejności skargi do sądu administracyjnego Wątpliwości budzi również sam zapis art. 78 § 3 pkt 3 lit. b), a mianowicie: -jak liczyć oprocentowanie w przypadku podatku (np. od nieruchomości), płaconego w ratach i przedmiotem opodatkowania są składniki majątku grunty, budynki, budowle. Odsetki naliczane są od całej raty. Natomiast przedmiotem interpretacji może być tylko np. jedna budowla (podatnik zgłosił do opodatkowanie kilkaset czy kilka tysięcy budowli) <u>Powyższy przepis może prowadzić do różnego rodzaju nadużyć i nadmiernego wykorzystywania</u>		

			instytucji interpretacji podatkowych również tylko w celu zapewnienia korzystnego oprocentowania. Należy również wskazać, iż interpretacje podatkowe mogą być uchylane przez sądy administracyjne również z powodów proceduralnych i w tych przypadkach podatnikowi również przysługiwałoby oprocentowanie od dnia powstania nadpłaty. Nie zgadzamy się z obciążaniem budżetów lokalnych kosztami niestabilności w sferze interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zapłata ewentualnego oprocentowania powinna być refundowana z budżetu państwa. Najczęściej uchylenie interpretacji indywidualnej jest skutkiem rozbieżnych linii orzeczniczych sądów administracyjnych dotyczących danego zagadnienia albo zmiany podejścia sądów do danego zagadnienia mimo braku zmiany przepisów. O ile w przypadku organów KAS, są one finansowane z budżetu państwa, o tyle w przypadku lokalnych organów podatkowych, konieczność zapłaty oprocentowania obciąży budżet lokalny. Oznaczać to będzie, że społeczność lokalna poniesie ekonomiczne konsekwencje istnienia niestabilnego prawa podatkowego i zmiennego orzecznictwa sądów administracyjnych (nawet przy niezmiennym stanie prawnym).		

			Istotne jest również to, że na długość (kilka lat) postępowania sądowoadministracyjnego jednostki samorządu terytorialnego nie mają żadnego wpływu. Czas ten będzie miał jednak znaczenie dla wysokości naliczonego oprocentowania. **Zgodnie z obowiązującymi przepisami oprocentowanie nadpłaty zwracane jest podatnikom przez pomniejszenie dochodów. Jeżeli interpretacja będzie dotyczyła np. podatku od nieruchomości, faktyczny zwrot oprocentowania nadpłaty nastąpi przez zmniejszenie dochodów z tytułu podatku od nieruchomości. To znaczy jeżeli gmina ma dochody z tytułu podatku od nieruchomości w wysokości np. 10 mln zł rocznie, a będzie musiała zwracać oprocentowanie z tytułu nadpłaty w przypadku uchylenia interpretacji przez sąd, to znaczy, że osiągnie dochody nie w wysokości 10 mln zł, ale w wysokości np. 8 mln zł. Tu ubytki dochodów mogą być znaczące, ponieważ spory/wątpliwości w zakresie podatku od nieruchomości zwykle dotyczą wysokich zobowiązań podatkowych.** Zapewnienie sprawnego działania sądownictwa nie jest zadaniem samorządów, a zatem i konsekwencje braku sprawnego działania sądownictwa nie mogą być przerzucane na gminę, a w zasadzie na jej mieszkańców. Ponoszenie		

			negatywnych konsekwencji powinno być rekompensowane podatnikom przez te organy, które przyczyniają się wprost do oczekiwania na wyrok. **Zgodnie z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Zmniejszenie dochodów własnych pozostających w dyspozycji gmin z tytułu podatku od nieruchomości przez konieczność zapłaty oprocentowania za sprawy nie rozpatrywane przez sąd przez wiele lat musi zostać zsynchronizowane w toku procesu ustawodawczego, z odpowiednim do powyższego uszczuplenia – odjęciem gminom zdań własnych, realizowanych na postawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym <u>bądź</u> zapewnieniem gminom innego źródła finansowania celem uzupełnienia niedoboru. Brak podjęcia działań w tym zakresie będzie stanowił naruszenie gwarancji samodzielności finansowej gminy, ujętej w art. 15 ust. 1 i 2 oraz 16 ust. 2 Konstytucji. Gwarancje finansowe dla jednostek samorządu terytorialnego stanowią jeden z głównych atrybutów ich samodzielności. Jednostkom należy zagwarantować z jednej strony**		

			odpowiedni udział w dochodach publicznych, a z drugiej strony zapewnić stabilność źródeł dochodów i zakaz dokonywania modyfikacji przepisów w sposób uniemożliwiający realizację powierzonych im zadań. Powyższe zasady wynikają również z ratyfikowanej umowy międzynarodowej, jaką jest Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r. Wprowadzenie powyższych przepisów zmniejszy faktycznie dochody gmin, a zatem możliwości realizowania zadań na rzecz naszych mieszkańców. Nasi mieszkańcy, czyli nasi podatnicy nie mogą również ponosić negatywnych konsekwencji opieszałości działania sądów.		
39.	Art.1 pkt 21 Ordynacji podatkowej (str. 7) *[Gierałtowice]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Proponuje się wprowadzenie definicji, iż za nieprzyczynienie się do powstania przesłanki uchylenia lub zmiany decyzji należy uznać zastosowanie się organu podatkowego I instancji do orzeczeń organu podatkowego II instancji lub wyroków sądów administracyjnych, które ostatecznie zostały uchylone, co skutkowało obowiązkiem zwrotu nadpłaty z oprocentowaniem. W obecnym stanie prawnym za negatywne skutki orzeczeń w postaci oprocentowania nadpłat zawsze odpowiada organ I instancji, a co za tym idzie w przypadku gmin, które powinny mieć samodzielność finansową odpowiada cała		**Uwaga nieuwzględniona.** Nie przewidujemy zmian pogarszających sytuację podatników, a przedstawiona propozycja wypacza *ratio legis* oprocentowania nadpłaty. Stanowi ono ryczałtowe wynagrodzenie podatnikowi okoliczności, że przez określony czas był pozbawiony w sposób niezgodny z prawem możliwości korzystania ze swoich środków finansowych.

			społeczność gminy, podczas gdy organ I instancji nie ma możliwości niezastosowania się do orzeczeń wyższej instancji.		Propozycja zmierza do pozbawienia podatnika tego prawa i przerzucenia na niego kosztów błędów organów podatkowych i sądów administracyjnych.
40.	Art. 1 pkt 22 lit a projektu (art. 79 § 3 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	W przypadku pozostawienia art. 75 § 3 O.p. w dotychczasowym brzmieniu lub z modyfikacją (pozostawienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku nadpłat powyżej 5.000 zł albo w przypadku nadpłat dotyczących podatków lokalnych), należy pozostawić również aktualne brzmienie art. 79 § 3 O.p.	Zachowanie art. 79 § 3 w dotychczasowym brzmieniu: Decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu.	**Uwaga nieuwzględniona.** Nie jest przewidywana rezygnacja ze zniesienia wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowaną deklaracją.
41.	Art. 1 pkt 22 nowa propozycja	**Unia Metropolii Polskich**	Proponujemy uregulować jednoznacznie kwestię braku możliwości orzekania przez organ z urzędu o wysokości nadpłaty po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zgodnie z przepisem art. 74a Ordynacji podatkowej, wysokość nadpłaty określa organ podatkowy. W doktrynie wskazuje się, że jest to podstawa prawna do określenia przez organ podatkowy wysokości nadpłaty w postępowaniu wszczynanym z urzędu (L. Etel [w:] R. Dowgier, G. Liszewski, B. Pahl, P. Pietrasz, M. Popławski, W. Stachurski, K. Teszner, L. Etel, Ordynacja podatkowa. Tom I. Zobowiązania podatkowe. Art. 1-119zzk. Komentarz aktualizowany, LEX/el.	Proponujemy w art. 79 Ordynacji podatkowej dodać § 5 w brzmieniu: „Po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wszczyna się postępowania w sprawie określenia wysokości nadpłaty, chyba że przed upływem tego terminu podatnik poinformował organ podatkowy o okolicznościach uzasadniających wszczęcie takiego postępowania.”.	**Uwaga nieuwzględniona.** W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego. Jedynie decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia można wydać także po upływie tego terminu (art. 79 § 3 OP).

			2024, art. 74a). Brakuje jednak przepisu, który jednoznacznie określałby moment, w którym wygasa termin do wszczęcia postępowania w tym przedmiocie. Wydaje się, analogicznie jak w przypadku wniosku o stwierdzenie nadpłaty taka możliwość powinna być limitowana terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego upływ stabilizuje stosunki na linii organ podatkowy – podatnik. Zdarzają się bowiem przypadki, że pomimo zachowania odpowiedniej staranności organ podatkowy nie zdoła zauważyć nadpłaty, która powinna być zwrócona po przeprowadzeniu postępowania nadpłatowego wszczętego z urzędu w trybie art. 74a Ordynacji podatkowej. Problematyczne są przypadki, w których taka nadpłata dotyczy zobowiązań podatkowych za dawne lata, które uległy już przedawnieniu, a akta dotyczące tych spraw zostały już zbrakowane. Poprzednio, nasza propozycja nie została uwzględniona z komentarzem, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie prowadzi się postępowania podatkowego. Przepisy Ordynacji podatkowej nie wskazują jednak wprost, jak przedawnienie zobowiązania podatkowego ma się do możliwości		Z jednej strony, wskutek upływu terminu przedawnienia podatnik nabywa pewność, że jego stosunek zobowiązaniowy w sferze publicznoprawnej nie ulegnie już zmianie, a z drugiej strony - organy podatkowe zostają pozbawione możliwości ingerencji w prawa i obowiązki podatnika. Następuje więc po obu stronach, nieistniejącego już zobowiązania podatkowego, stan pewności w zakresie wzajemnych zobowiązań i uprawnień.

			wszczęcia z urzędu i prowadzenia postępowania podatkowego w przedmiocie nadpłaty. Czy przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje „przedawnienie" nadpłaty i tym samym wykluczone jest prowadzenie postępowania nadpłatowego?		
42.	Art. 80 § 2a nowa propozycja	**Unia Metropolii Polskich**	Aktualnie, jeżeli podatnik składa deklarację elektronicznie wójtowi (burmistrzowi, prezydentowi miasta), to trzeba u naczelnika urzędu skarbowego ustalać czy dana osoba ma stosowne pełnomocnictwo. Uważamy, że pełnomocnictwo takie powinno być składane zgodnie z właściwością, do odpowiedniego organu podatkowego.	Zgodnie z przepisem art. 80 § 2a Ordynacji podatkowej, pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa podatnik, płatnik lub inkasent składa naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach ewidencji podatników i płatników. Proponujemy, aby przepis art. 80 § 2a Ordynacji podatkowej miał brzmienie: „Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składanej za pomocą środków komunikacji elektronicznej	**Uwaga nieuwzględniona –** poza zakresem projektu.

				oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa podatnik, płatnik lub inkasent składa naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach ewidencji podatników i płatników, a w sprawach, w których właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – temu organowi.”.	
43.	Art. 1 pkt 24 projektu (art. 81 § 2a Ordynacja podatkowa)	**Unia Metropolii Polskich**	Pisemne uzasadnienie przyczyn korekty powinno być obligatoryjne, a nie fakultatywne. Zobowiązanie podatników do wskazania powodów złożenia korekty deklaracji przyczyni się do transparentności składanych korekt deklaracji i przyspieszy, a niejednokrotnie wyeliminuje konieczność prowadzenia czynności sprawdzających. Należy podkreślić, że taki obowiązek istniał do końca 2015 r. w art. 81 § 2 O.p., który stanowił, że: „Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym	Proponowana zmiana dodanego art. 81 § 2a: Podmiot uprawniony do skorygowania deklaracji przedstawia pisemne uzasadnienie przyczyn korekty	**Uwaga częściowo uwzględniona.** Wprowadzono obowiązek przedstawiania uzasadnienie przyczyn korekty, w przypadku gdy nadpłata wynikająca z korekty deklaracji przekracza kwotę 10 000 zł

			pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty, z zastrzeżeniem § 3”.		
44.	Art. 1 pkt 24 projekt (art. 81 § 2a Ordynacja podatkowa)	**Unia Metropolii Polskich**	W obecnym stanie prawnym we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podatnik wyjaśniał przyczyny zmian w podstawach opodatkowania, które były przedmiotem korekt. Z uwagi na fakt, iż nie ma obowiązku uzasadniania korekt i nie będzie obowiązku składania wniosku organ podatkowy chcąc przeprowadzić postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie wzywał podatnika do składania wyjaśnień. Wprowadzenie obowiązku uzasadnienia korekt dot. nadpłat skróci czas trwania postępowania, który jest ograniczony przepisami do 2 miesięcy.	Wprowadzenie obowiązku uzasadnienia do złożonych korekt deklaracji, gdy wynika z nich nadpłata proponowana treść przepisu – zmiana w art. 81 §2a Skorygowanie deklaracji, z której wynika nadpłata w podatkach lokalnych następuje przez złożenie korygującej deklaracji wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty.	**Uwaga częściowo uwzględniona.** Wprowadzono obowiązek przedstawiania uzasadnienie przyczyn korekty, w przypadku gdy nadpłata wynikająca z korekty deklaracji przekracza kwotę 10 000 zł.
45.	Art. 1 pkt 28 projektu (art. 86da Ordynacji podatkowej)	**Urząd Ochrony Danych Osobowych**	Dziękuje za uwzględnienie uwagi zgłoszonej do projektowanego art. 86da Ordynacji podatkowej3 poprzez uzupełnienie tego przepisu, statuującego szczególne obowiązki informacyjne promotora w stosunku do osoby fizycznej tak, że zgodnie z zasadą przejrzystości (5 ust. 1 lit. a) przepis ten wprost wskazuje wyłączenia art. 13, art. 14 ust. 1 oraz w art. 15 rozporządzenia (UE) 2016/679		

			wynikające z art. 25 ust. 1 dyrektywy 2011/16/UE4. Jednocześnie aktualne pozostają pozostałe uwagi zgłoszone do projektu. Uwagi organu nadzorczego przedstawiane w toku prac legislacyjnych mają charakter eksperckich wskazówek dla projektodawcy, który podejmuje decyzję co do ostatecznego kształtu przyjmowanych przepisów i odpowiada za zapewnienie ich zgodności z przepisami o ochronie danych osobowych. Organ nadzorczy wyraża nadzieję, że uwzględnienie jego wskazówek będzie pomocne w tym procesie i przyczyni się do podwyższenia poziomu ochrony danych osobowych w projektowanych przepisach.		
46.	Art. 1 pkt 45 projektu (art. 133 ustawy – Ordynacja podatkowa *[Rybnik])*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	W aktualnym stanie prawnym organy podatkowe I stopnia, w tym samorządowe organy podatkowe, nie mają (poza działaniem przez prokuratora, który sam decyduje o zasadności zaskarżenie aktu prawnego czy decyzji) możliwości obrony swojego stanowiska. Natomiast stanowiska / decyzje organów wyższego stopnia nieraz są również obarczone błędem zaś konsekwencje finansowe – nierzadko o dużej wadze (skutki finansowe błędu organu II instancji lub WSA liczone w dziesiątkach milionów złotych) ponosi budżet gminy / miasta, a co za tym idzie cała społeczność lokalna.	W art. 133 ustawy – Ordynacja podatkowa proponuje się dodać § 4 w brzmieniu: **Stroną w postępowaniu odwoławczym przed organem wyższej instancji jest również organ, od którego decyzji zostało złożone odwołanie lub na którego postanowienie złożono zażalenie.**	**Uwaga nieuwzględniona** Poza zakresem projektowanej regulacji. MF nie podziela zaproponowanej koncepcji.

Zestawienie uwag z opiniowania do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

47.	Art. 1 pkt 47 projektu (art. 138c § 1 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Należyte wykonanie obowiązku wskazanego w treści art. 138c § 1 zdanie 2 ustawy - Ordynacja podatkowa daje dla organu podatkowego pewność, że dany pełnomocnik rzeczywiście ma przypisany dany adres do doręczeń elektronicznych, a ponadto stanowi gwarancję dla strony, że będzie należycie reprezentowana w toczącym się postępowaniu. Wskazany przepis nabiera dużego znaczenia w kontekście fikcji prawnej doręczenia oraz konsekwencji z tego wynikających. Zdarza się, że pełnomocnicy profesjonalni wskazują w pełnomocnictwie swój adres do doręczeń elektronicznych w postaci adresu ePUAP.	Wykreślenie w art. 138c § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa zdania 2-ego spowoduje brak obowiązku wskazywania adresu do doręczeń elektronicznych przez pełnomocników zawodowych. Postuluje się pozostawienie ww. regulacji. **lub** wprost wskazać, że jest to „adres do doręczeń elektronicznych wpisany do bazy adresów elektronicznych", tak jak to jest aktualnie w art. 138c § 2 Ordynacji podatkowej.	**Uwaga nieuwzględniona** Obowiązek posiadania przez wymienione podmioty adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego wynika z art. 9 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o doręczeniach elektronicznych. Nadmiarowy jest obowiązek wskazywania w pełnomocnictwie adresu do doręczeń elektronicznych, ponieważ organy podatkowe mogą sprawdzić ten adres w bazie adresów elektronicznych.
48.	Art. 1 pkt 47 projektu (w art. 138c § 1 Ordynacji podatkowej) (str. 34 i 35) *[Hażlach]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Dotychczasowa treść przepisu pozwala na skuteczne egzekwowanie wskazywania adresu do doręczeń elektronicznych przez profesjonalnych pełnomocników, co z kolei wpływa na przebieg postępowań podatkowych i znacząco je przyspiesza, bez szkody dla podatników, których reprezentują.	Proponuje się pozostawienie obowiązku wskazania przez pełnomocników zawodowych (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy) adresu do doręczeń elektronicznych i dodanie po słowach „adres do	**Uwaga nieuwzględniona** Obowiązek posiadania przez wymienione podmioty adresu do doręczeń elektronicznych wpisanego do bazy adresów elektronicznych, powiązanego z publiczną usługą

				doręczeń elektronicznych zwrotu: „w bazie adresów elektronicznych (BAE), o którym mowa w art. 2 ust. 1 ustawy o doręczeniach elektronicznych”.	rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego wynika z art. 9 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o doręczeniach elektronicznych. Nadmiarowy jest zatem obowiązek wskazywania adresu do doręczeń elektronicznych, ponieważ organy podatkowe mogą sprawdzić ten adres w BAE.
49.	Art. 1 pkt 50 lit b projektu (art. 144b Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Proponuje się uchylenie przepisu art. 144b § 1a Ordynacji podatkowej. W uzasadnieniu wskazuje się, że jest to regulacja nadmiarowa, gdyż kwestia odpowiedniego oznaczenia pism zawierających dane objęte tajemnicą skarbową wynika z innych przepisów. Tymczasem obowiązek oznaczania pism klauzulą „Tajemnica skarbowa”, zgodnie z art. 144b § 1a Ordynacji podatkowej został wprowadzony na potrzeby stosowania usługi hybrydowej. Takie oznaczenie jest potrzebne, na wypadek gdyby pracownik operatora wyznaczonego nieopatrznie zapoznał się z treścią pisma zawierającego dane objęte tajemnicą skarbową.	Proponujemy zrezygnować z uchylenia art. 144b § 1a Ordynacji podatkowej.	**Uwaga nieuwzględniona** 1. Regulacja ta jest zbędna, ponieważ obowiązek oznaczania klauzulą „Tajemnica skarbowa” określonej kategorii dokumentów przewidują art. 184 § 2a, art. 297a § 4 i art. 299a Ordynacji podatkowej. Obowiązek ten istnieje niezależnie od tego, czy dokument jest utrwalony w postaci papierowej czy elektronicznej. 2. Nie ma uzasadnienia odrębny przepis dotyczący oznaczania klauzulą „Tajemnica

					skarbowa" tylko pism utrwalonych w postaci elektronicznej lub wydruków tych pism dokonywanych przez organy podatkowe.
50.	Art. 1 pkt 56 lit a projektu (art. 165 § 5 pkt 1 lit. b Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Analogicznie do regulacji dot. decyzji ustalających, przedmiotowa regulacja powinna również objąć decyzje zmieniające wysokość zobowiązania podatkowego (np. przy sprzedaży mieszkania przez osobę fizyczną w trakcie roku podatkowego). Rezygnacja z wysyłania postanowienia o wszczęciu postępowania i z art. 200 również w tej sytuacji przyniosłaby oszczędności finansowe i znacznie przyspieszyłaby termin wydawania decyzji podatkowych.	Uzupełnienie przepisu o sytuację dot. wydawania decyzji zmieniającej wysokość zobowiązania podatkowego.	**Uwaga nieuwzględniona** Projektowany art. 165 § 5 pkt 1 lit. b O.p. nie będzie stosowany do trybu zmiany decyzji ostatecznych na podstawie art. 254 O.p. Niewydawanie postanowień o wszczęciu postępowania podatkowego stanowi wyjątek od ogólnych zasad postępowania podatkowego. Rozszerzanie wyjątków na inne sytuacje powinno mieć miejsce tylko w uzasadnionych przypadkach, które wymagają szczegółowego uzasadnienia. W przypadku stosowania trybu nadzwyczajnego podatnik powinien wiedzieć, że postępowanie toczy się w tym trybie.

Zestawienie uwag z opiniowania do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

51.	Art. 1pkt 56 lit b projektu (art. 165 § 8a Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	W przypadku pozostawienia art. 75 § 3 O.p. w dotychczasowym brzmieniu lub z modyfikacją (pozostawienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku nadpłat powyżej 5.000 zł albo w przypadku nadpłat dotyczących podatków lokalnych), należy usunąć art. 165 § 8a. Dodany przepis stanowi, że: „Przepisów § 2, 3, 3b i 4 nie stosuje się do postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty, jeżeli nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji) składanego po upływie ustawowego terminu jego złożenia. W takim przypadku za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę złożenia tej korekty”. Po pierwsze, dodany przepis art. 165 § 8a nie rozstrzyga, w jaki sposób następuję wszczęcie postępowania w przypadku korekty deklaracji, z której nie wynika kwota nadpłaty (dotyczy wszystkich deklaracji w zakresie podatków lokalnych, w których brak rubryki „nadpłata podatku”), skoro usunięto wniosek o stwierdzenie nadpłaty, który dotychczas wszczynał postępowanie. Po drugie, proponowany przepis może powodować istotne wątpliwości oraz zarzuty formalne ze strony podatników, czy postępowanie zostało wszczęte wskutek korekty deklaracji, czy też nie, a	Usunięcie art. 165 § 8a	**Uwaga nieuwzględniona** Propozycja dotyczy wyłącznie zniesienia wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie ustawowego terminu jej złożenia. W takim przypadku za datę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie przyjmowana data złożenia tej korekty.

			w konsekwencji uchylanie decyzji przez organy II instancji i sądy administracyjne ze względów proceduralnych, bez ich merytorycznego rozpatrzenia. W przypadku podatku od nieruchomości, którego dotyczy prawie 100% wniosków o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 6 ust. 9 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych osoby prawne, jednostki organizacyjne oraz spółki niemające osobowości prawnej składają korektę deklaracji w razie zaistnienia zdarzenia, o którym mowa w ust. 3 (tj. zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania), w terminie 14 dni od dnia zaistnienia tego zdarzenia. Moment, od którego liczony jest termin 14 dni na złożenie korekty deklaracji jest prosty do ustalenia w przypadku okoliczności niebudzących wątpliwości (jak np. data sprzedaży nieruchomości, data zakończenia budowy czy rozbiórki budynku). Natomiast powstaną wątpliwości, czy złożenie w terminie 14 dni korekty deklaracji na podatek od nieruchomości bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty, powoduje wszczęcie postępowania czy też nie, jeżeli korekta będzie wynikała z odmiennej interpretacji przepisów prawa podatkowego przez podatnika. Dotychczas w kwestiach formalnych była jasność, że to wniosek o stwierdzenie nadpłaty wszczyna postępowanie i taka jasność dla		

			podatników i organów podatkowych powinna nadal zostać zachowana w przepisach O.p.		
52.	art. 1 pkt 57 projektu (uzasadnienie pkt 41, strony 106-107) – (art. 199b § 1 i 2 Ordynacji podatkowej)	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	Pomimo stanowiska Ministra Finansów (pozycja 82 zestawienia uwag), wskazującego na stosowanie odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej (art. 190, art. 196 § 1-3 i art. 199 Ordynacji podatkowej), Rzecznik nadal uważa, że proponowane regulacje wymagają doprecyzowania, aby w sposób wyraźny i jednoznaczny określić procedurę przeprowadzania przesłuchań zdalnych. Ponownie Rzecznik postuluje o wprowadzenie jasnych i szczegółowych zasad dotyczących: momentu i sposobu odebrania przez organ oświadczenia od świadka lub strony, potwierdzającego pouczenie o przysługujących im prawach oraz o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań w warunkach przesłuchania zdalnego; zapewnienia identyfikacji osoby przesłuchiwanej; gwarancji dobrowolności i swobody składania zeznań w trybie zdalnym; procedury utrwalania przebiegu przesłuchania z poszanowaniem praw procesowych. Brak precyzyjnego unormowania takich elementów może rodzić ryzyko naruszenia prawa do obrony, w tym skutkować podważeniem prawidłowości postępowania podatkowego oraz naruszeniem gwarancji procesowych		**Uwaga nieuwzględniona.** Stronie oraz świadkowi przesłuchiwanym w trybie zdalnym będą przysługiwały na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej te same prawa jak w przypadku przesłuchania na miejscu (art. 190, art. 196 § 1-3 O.p.). Zgodnie z art. 196 § 3 O.p. przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Przepis art. 196 § 3 O.p. stosuje się odpowiednio do przesłuchania strony (art. 199 O.p.) Tym samym nie zachodzi ryzyko naruszenia gwarancji proceduralnych osób przesłuchiwanych. Nie ma potrzeby powielania istniejących regulacji, gdyż

			wynikających z Ordynacji podatkowej oraz Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. W związku z powyższym, Rzecznik wnosi o uzupełnienie przepisów art. 199b projektu o precyzyjne regulacje proceduralne zapewniające pełne gwarancje praw przesłuchiwanym osobom, co przyczyni się do zwiększenia bezpieczeństwa prawnego i zaufania do organów podatkowych, nie kwestionując jednocześnie samego celu tej regulacji – usprawnienia postępowań oraz wykorzystania środków technicznych.		byłoby to niezgodne z zasadami techniki prawodawczej.
53.	Art. 1 pkt 59 projektu (nowa propozycja, której nie było w treści projektu z dnia 26 marca 2025 r.) (art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej).	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	Rezygnacja z możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji oznacza zamknięcie jednej drogi odwoławczej, co może utrudniać stronom podatkowym skuteczną ochronę ich praw i interesów, zwłaszcza w sytuacjach, gdy odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji jest bezzasadna lub nieuzasadniona. W myśl projektu możliwość złożenia zażalenia zostaje usunięta, a strony mogą przenieść wszelkie zastrzeżenia w tym zakresie do odwołania od decyzji (na podstawie art. 237 Ordynacji podatkowej oraz wyjaśnień Ministra Finansów i Gospodarki w uzasadnieniu, pkt 43, strony 108-109). W praktyce może to prowadzić do bardziej złożonych, dłuższych i bardziej kosztownych postępowań w dalszych etapach, zamiast		**Uwaga nieuwzględniona** Celem projektowanej zmiany jest ograniczenie instrumentalnego wszczynania (w wyniku wniesienia zażalenia) postępowań niemających merytorycznego uzasadnienia, których jedynym skutkiem jest wyczerpanie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Proponowane rozwiązanie służy zwiększeniu efektywności postępowań oraz przeciwdziałaniu ich obstrukcyjnemu wykorzystywaniu przez stronę.

			umożliwić podatnikom (przedsiębiorcom) dostęp do skutecznej ochrony prawnej i szybkie wyjaśnienie prostszych kwestii na wcześniejszym, uproszczonym etapie. Zgłaszane przez Ministra Finansów i Gospodarki obawy dotyczące instrumentalnego wykorzystywania zażaleń nie powinny skutkować rezygnacją z fundamentalnych gwarancji procesowych podatników/przedsiębiorców. Usunięcie środka odwoławczego powinno być poprzedzone rozważeniem innych mechanizmów przeciwdziałania takim praktykom (np. sankcji procesowych, środków dyscyplinujących), a nie jednoznacznym odbieraniem podatnikom prawa do zażalenia. Mając powyższe na uwadze, Rzecznik wnosi o zachowanie dotychczasowego brzmienia art. 213 § 5 Ordynacji podatkowej, które gwarantuje stronie postępowania podatkowego prawo do wniesienia zażalenia na postanowienie organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji. Ochrona prawna i możliwość wnoszenia zażaleń zapewniają transparentność i rzetelność postępowania podatkowego, co służy budowaniu zaufania między organami podatkowymi a podatnikami, zwłaszcza w kontekście coraz bardziej skomplikowanych procedur podatkowych.		Zmiana ta nie przewiduje odebrania stronie możliwości złożenia wniosku o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji, a jedynie uniemożliwienie wykorzystywania instytucji zażalenia w celu nadużycia prawa. Postanowienia organu podatkowego o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji będą mogły być skarżone w odwołaniu od decyzji, na podstawie art. 237 Ordynacji podatkowej, co stanowi wystarczającą ochronę praw i interesów strony.

54.	Art. 1 pkt 60 projektu (nowa propozycja, której nie było w projekcie z dnia 26 marca 2025 r.) (art. 228 § 1 pkt 3 i § 2 oraz dodanie w art. 228 § 3 Ordynacji podatkowej)	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania, Rzecznik uznaje za zassaną zmianę oraz podziela argumentację Ministra Finansów i Gospodarki zaprezentowane w uzasadnieniu (pkt 44, strona 109), że *„[p]odstawa prawna pozostawienia bez rozpatrzenia środka odwoławczego nie powinna być zróżnicowana w zależności od tego, jakim brakiem formalnym jest obarczone odwołanie/zażalenie.”* W celu ograniczenia ryzyka formalistycznego stosowania art. 228 § 1 pkt 3 i zapewnienia realnej ochrony praw przedsiębiorców sektora MŚP, Rzecznik wnosi o uzupełnienie przepisu o wyraźne odesłanie do trybu z art. 169 Ordynacji podatkowej poprzez dodanie w art. 228 nowego § 3 (z odpowiednim przenumerowaniem dotychczasowego § 3) lub zdania w § 1 pkt 3, o treści: *„Przed wydaniem postanowienia, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ odwoławczy wzywa stronę do usunięcia braków w trybie art. 169 § 1 i § 1a.”* Rzecznik zauważa, że chociaż Minister Finansów i Gospodarki wskazuje w uzasadnieniu projektu na obowiązek stosowania art. 169 Ordynacji podatkowej w postępowaniu odwoławczym, jednoznaczne brzmienie przepisu ograniczy rozbieżności praktyki i zminimalizuje ryzyko pomijania wezwania przy drobnych uchybieniach.		**Uwaga nieuwzględniona** 1. Komentowany przepis został zmieniony poprzez rezygnację ze zmian przewidzianych w art. 228 § 2 i 3 O.p. Nie ma potrzeby dodawania do art. 228 O.p. podatkowej odesłania do art. 169 § 1 O.p. w odniesieniu do zidentyfikowanych braków formalnych odwołania wynikających z art. 168 O.p. oraz art. 222 O.p, bowiem zgodnie z brzmieniem art. 235 O.p. przepis ten ma już zastosowanie w postępowaniu odwoławczym, co zostało wyraźnie wskazane w uzasadnieniu projektu. 2. Zgodnie z art. 169 § 1 O. jeżeli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez

			Warto zauważyć, iż po uchwaleniu zmian, właściwe organy stosować będą regulacje zawarte w ustawie, a nie ich uzasadnienie. Ponadto Rzecznik wnosi o rozważenie uzupełnienia projektowanych przepisów lub ich uzasadnienia o obowiązek precyzyjnego pouczenia w wezwaniu dotyczącym: (i) wszystkich stwierdzonych braków; (ii) sposobu ich usunięcia, w tym formy (papierowej lub elektronicznej); (iii) skutków nieusunięcia braków; (iv) przysługującego środka zaskarżenia oraz terminu na jego wniesienie. Rzecznik postuluje również wskazanie minimalnego terminu na uzupełnienie braków w drugiej instancji, nie krótszego niż 14 dni kalendarzowych, z uwzględnieniem doręczeń elektronicznych i specyfiki działania przedsiębiorców z sektora MŚP. Precyzyjne pouczenia i adekwatne terminy mogą ograniczyć liczbę przypadków pozostawienia odwołań bez rozpatrzenia z przyczyn czysto formalnych, chroniąc strony przed negatywnymi skutkami błędów organu i wzmacniając realność prawa do środka odwoławczego. Powyższe doprecyzowania mają na celu zapobieżenie nadmiernemu formalizmowi oraz faktyczną poprawę sytuacji przedsiębiorców i podatników z sektora MŚP.		rozpatrzenia. Wezwanie, o którym mowa w komentowanym przepisie, powinno odpowiadać wymogom określonym m. in. w art. 155 § 1 i art. 159 § 1 O.p. Zawiera ono zatem precyzyjne informację na temat stwierdzonych braków i sposobu ich uzupełnienia oraz skutków nieusunięcia braków w postaci pozostawienia podania bez rozpatrzenia. Ponadto z art. 228 § 2 Ordynacji podatkowej w jego aktualnym brzmieniu wyraźnie wynika, iż w przypadku wezwania podatnika do uzupełnienia braków formalnych i niezastosowaniu się do jego treści organ wyda postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpoznania, które będzie miało charakter ostateczny. W tej materii projekt ustawy zmieniającej nie wprowadza żadnych zmian, nie ma zatem potrzeby uzupełniania projektowanych

					przepisów lub ich uzasadniania. 3. Przewidziany w art. 169 § 1 O.p. 7 dniowy termin na uzupełnienie braków formalnych jest terminem wystarczającym na uzupełnienie stwierdzonych przez organ braków i jeśli dojdzie do jego uchybienia bez winy zainteresowanego, termin ten na ogólnych zasadach może być przywrócony. Przyjęcie zaproponowanego terminu, nie krótszego, niż 14 dni w znacznym stopniu w nieuzasadniony sposób wydłużałoby prowadzone postępowanie.
55.	Nowa propozycja zmiany art. 239b Ordynacja podatkowa	**Unia Metropolii Polskich**	Doprecyzowanie, w którym momencie organ podatkowy może wydać postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności z uwagi na sprzeczne orzecznictwa: 1. postanowienie o nadanie rygoru może być wydane dopiero po odebraniu decyzji przez stronę; 2. postanowienie o nadaniu rygoru może być doręczone jednocześnie z decyzją podatkową; 3. doręczenie decyzji nie ma wpływu na wydanie postanowienia.	Zmiana treści art. 239b Ordynacji podatkowej w zakresie momentu, w którym można wydać postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności.	**Uwaga nieuwzględniona** – wykracza poza zakres projektu. Uważamy, że postanowienie o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności może być doręczone jednocześnie z decyzją podatkową, co nie wymaga dodatkowej regulacji.

			Kwestia doprecyzowania ww. przepisu jest wysoce istotna ze względu na zidentyfikowane rozbieżności w praktyce poszczególnych organów odwoławczych właściwych w sprawach z zakresu podatków lokalnych (SKO).		
56.	Nowa propozycja zmiany art. 239b Ordynacji podatkowej	**Prokuratoria Generalna**	Kierując się zasadą, że przepisy prawa mają być zrozumiałe dla ich adresatów, a ci z kolei mają prawo oczekiwać stanowienia przepisów niebudzących wątpliwości, Prokuratoria podtrzymuje również rekomendację w zakresie zmiany art. 239b Ordynacji podatkowej i ponownie poddaje rozwadze jednoznaczne wskazanie w tym przepisie, że w przypadku decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, rygor jej natychmiastowej wykonalności nadawany jest przez właściwego dla strony postępowania naczelnika urzędu skarbowego. Należy przy tym zauważyć, że jednym z jej celów wskazanych w uzasadnieniu projektu jest doprecyzowanie przepisów, których stosowanie budzi wątpliwości. Wprawdzie na powyższe rozwiązanie co do właściwości naczelnika urzędu skarbowego jednoznacznie wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 28 października 2024 r. w sprawie o sygn. II FPS 2/24, jednakże nie ulega wątpliwości, że nie wynika ono wprost z		**<u>Uwaga nieuwzględniona</u>** Podtrzymujemy stanowisko, zgodnie z którym określenie organu podatkowego pierwszej instancji właściwego do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, aktualnie nie jest konieczne ze względu na rozstrzygnięcie tej kwestii w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 października 2024 r. II FPS 2/24.

			treści art. 239b Ordynacji podatkowej. Lektura tego przepisu - bez odniesienia się do ww. uchwały, może wprowadzać adresata w błąd, w szczególności podatnika, od którego nie powinna być wymagana biegłość w zakresie wykładni przepisów i znajomości orzecznictwa. Jednoznaczne uregulowanie tej kwestii zgodnie z treścią uchwały, eliminować będzie wątpliwości co do tego jaki organ jest właściwy nadać rygor natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celnoskarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 ustawy z 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.		
57.	Art. 1 pkt 61 projektu (uzasadnienie pkt 45, strony 110-112) – rozszerzenie uprawnień organów podatkowych w art. 274 § 1, § 2 i § 3 Ordynacji podatkowej)	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	Zdaniem Ministra Finansów i Gospodarki, projektowany artykuł przewiduje *„uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających i zwiększenie wysokości korekty z kwoty 5.000 do 10.000 zł”* – (pkt 45 uzasadnienia projektu, strona 110). Rzecznik podtrzymuje uwagi zgłoszone do powyższej zmiany w piśmie z dnia 30 kwietnia 2025 r., a dodatkowo – odnosząc się do argumentacji Ministra Finansów i Gospodarki w pozycji 83 zestawienia uwag – wskazuje, że nawet „oczywiste omyłki” mogą skutkować istotną zmianą obciążeń podatkowych dla przedsiębiorcy z sektora MŚP. Rezygnacja z pełnego		**Uwagi częściowo uwzględnione poprzez uzupełnienie uzasadnienia do zmiany art. 274 O.p.** W uzasadnieniu wskazano, że informacja o przyczynie korekty powinna wskazywać w sposób jasny i czytelny dla podatnika te pozycje deklaracji, które zostały skorygowane przez organ podatkowy i w jaki sposób, aby podatnik na podstawie takiej informacji był w stanie ocenić czy może zaakceptować taką korektę.

			postępowania w szerszym przedziale kwotowym zwiększa ryzyko błędów po stronie organu i przesuwa ciężar czuwania nad poprawnością na podatnika. Samo pojęcie „przyczyny" nie gwarantuje, że podatnik dowie się, które pozycje deklaracji i w jakiej wartości zostały zmienione. Minister Finansów i Gospodarki wskazał, że „w ramach informacji o przyczynie korekty" podatnik otrzymuje dane skorygowane. Rzecznik postuluje, aby taki standard informacji wynikał wprost z przepisu prawa (czyli doprecyzowanie już istniejącego przepisu lub stworzenie nowego), że informacja obejmuje przyczynę, dokładny zakres i wartości zmian w poszczególnych pozycjach. Dostępność danych w e-US, na którą powołuje się Minister Finansów i Gospodarki, może być pomocna dla podatnika, lecz nie powinna zastąpić obowiązku jednoznacznego i kompletnego poinformowania podatnika w doręczonej informacji, chociażby z uwagi na różny poziom cyfryzacji przedsiębiorców z sektora MŚP oraz ryzyka doręczeń elektronicznych. Bez ww. kluczowych informacji, które powinny znaleźć się w piśmie organu skierowanym do podatnika, czyli bez pełnej wiedzy o zmianach w deklaracji, w jaki sposób podatnik może skorzystać z prawa do sprzeciwu, na złożenie którego ma 14-dniowy termin. Termin ten biegnie od doręczenia		W zakresie podniesienia limitu korekty z 5 000 do 10 000 zł należy mieć na uwadze, że korekty z urzędu (przez organ podatkowy) są dokonywane wyłącznie w razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki bądź że wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami (art. 274 § 1 O.p.). Prowadzenie w tych sprawach, dość prostych, postępowań podatkowych byłoby nadmiarowe.

			informacji, dlatego treść tej informacji powinna być wystarczająca do merytorycznej oceny zasadności sprzeciwu, bez konieczności dodatkowych wniosków o kopię skorygowanej deklaracji. W kontekście powyższych uwag Rzecznika, jak również stanowiska Ministra Finansów i Gospodarki, że zmiana ma charakter „*upraszczający tryb korygowania deklaracji z urzędu”* zupełnie niezasadne jest oczekiwanie, że podatnik będzie każdorazowo występował o uwierzytelnioną kopię skorygowanej z urzędu deklaracji. Sytuacja taka wygeneruje zbędne koszty (po stronie organów oraz podatnika), a dodatkowo ryzyko przekroczenia terminu na złożenie sprzeciwu. Rzecznik wnosi o obowiązkowe dołączanie zestawienia zmian (pozycja – było – jest) albo kopię skorygowanej deklaracji do informacji o korekcie, przynajmniej gdy zmiana przekracza kwotę o wartości 5 000 zł. Podsumowując powyższe Rzecznik wnosi o utrzymanie limitu 5 000 zł przy dokonywaniu korekt deklaracji z urzędu. Ewentualnie wprowadzenia podwyższonych standardów informacyjnych i pouczeń oraz obligatoryjnie dłuższego terminu na złożenie sprzeciwu przy korektach w limitach od 5 000 zł do 10 000 zł. Ponadto nałożenia wprost w przepisie prawa (czyli doprecyzowanie już istniejącego przepisu lub		

			stworzenie nowego) obowiązku wskazania przyczyny i pełnego zakresu zmian (pozycje i wartości).		
58.	Art. 1 pkt 61 projektu (art. 274 Ordynacji podatkowej) (str. 37) [*Hażlach]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Dotychczasowa treść art. 274 § 2 przepisu powodowała, że część organów stosownych poprawek lub uzupełnień dokonywała na oryginale deklaracji, a część wykonywała kopię (kserokopię) i dopiero na tej kopii dokonywała zmian (oryginał pozostawał niezmieniony. Z treści przepisu nie wynika to bezpośrednio, który sposób jest właściwy. Proponuje się, aby precyzyjnie było wskazane, że w przypadku dokonywania tzw. „korekty z urzędu" organ pozostawiał oryginał w aktach w stanie niezmienionym (z uwagi na możliwość sprzeciwu podatnika), a koniecznym było wykonanie kopii, na której naniesione zostaną stosowne zmiany, poprawki. Sama kopia winna być uwierzytelniona poprzez podanie imienia, nazwiska i stanowiska służbowego osoby upoważnionej do dokonywania korekty, bez konieczności podpisu	Oprócz zaproponowanych zmian dotyczących zwiększenia górnego limitu kwoty z 5000 zł do 10000 zł proponuje się doprecyzowanie przepisu art. 274 § 2 Ordynacji podatkowej dotyczącego tzw. „korekty z urzędu".	**Uwaga nieuwzględniona** Projektowane rozwiązanie zakłada uproszczenie, w ramach czynności sprawdzających, polegające na możliwości korygowania z urzędu deklaracji, bez konieczności doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Organ podatkowy będzie przekazywał podatnikowi wyłącznie informację o skorygowaniu deklaracji. Dotychczasowa praktyka niektórych organów podatkowych polegająca na dokonywaniu korekty z urzędu na oryginałach deklaracji w postaci papierowej wymaga zmiany tej praktyki. W tym przypadku nie ma konieczności zmiany przepisów art. 274 O.p.
59.	Art. 1 pkt 63 projektu (art. 298a §	**Unia Metropolii Polskich**	Nowa propozycja Obsługa elektronicznych transakcji płatniczych jest w rzeczywistości sprawowana nie przez	Proponujemy, aby art. 298a § 1 Ordynacji podatkowej miał brzmienie: „Organy podatkowe	**Uwaga nieuwzględniona.** Bank Gospodarstwa Krajowego, który obsługuje elektroniczne transakcje

	1 Ordynacji podatkowej)		ministra właściwego do spraw informatyzacji, ale przez podległe mu wyspecjalizowane podmioty (instytucje gospodarki budżetowej), które z formalnego punktu widzenia są odrębnymi osobami prawnymi z własnymi zadaniami i majątkiem. Proponujemy zatem rozszerzyć krąg podmiotów uprawnionych do dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową o te właśnie podmioty.	inne niż organy Krajowej Administracji Skarbowej udostępniają ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji oraz utworzonym przez niego jednostkom sektora finansów publicznych dane objęte tajemnicą skarbową w zakresie niezbędnym do udostępnienia przez tego ministra usługi online polegającej na obsłudze elektronicznych transakcji płatniczych.”.	płatnicze, o których mowa w art. 298a § 1 O.p., posiada w zakresie niezbędnym dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową na podstawie art. 3a ust. 3 ustawy z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o dostępności cyfrowej stron internetowych i aplikacji mobilnych podmiotów publicznych oraz ustawy - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2023 r. poz. 511, z 2024 r. poz. 1717).
60.	Art. 1 pkt 63 projektu (art. 299 § 3 Ordynacji podatkowej)	**NFZ**	Proponowana zmiana dotyczy projektu o numerze druku UD 196. Przedmiotem niniejszej inicjatywy jest zmiana przepisu do art. 299 Ordynacji Podatkowej: „Art. 299. [Katalog podmiotów, które mogą uzyskać informacje z akt podatkowych] (..) §3.Informacje, o których mowa w § 1, udostępniane są również (…) 14a) ministrowi właściwemu do spraw zdrowia w celu realizacji zadań ustawowych związanych z zapewnieniem dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w szczególności w zakresie produktów leczniczych, środków spożywczych	otrzymuje brzmienie: „14a) ministrowi właściwemu do spraw zdrowia oraz Prezesowi Narodowego Funduszu Zdrowia w celu realizacji zadań ustawowych związanych z zapewnieniem dostępu do świadczeń opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, w szczególności w zakresie	**Uwaga uwzględniona** poprzez zmianę w art. 299 § 3 pkt 14a Ordynacji podatkowej.

			specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych;” Uzasadnienie Narodowy Fundusz Zdrowia w systemie opieki zdrowotnej zajmuje się finansowaniem świadczeń zdrowotnych. W ślad za piśmiennictwem4 stwierdzić należy: „Fundusz ma obowiązek faktycznego zapewnienia ubezpieczonym możliwości korzystania z opieki zdrowotnej w drodze zawarcia odpowiednich umów ze świadczeniodawcami i pokrycia wynikłych stąd wydatków ze zgromadzonych składek. W zakresie środków pochodzących ze składek na ubezpieczenie zdrowotne Fundusz działa w imieniu własnym na rzecz ubezpieczonych oraz osób uprawnionych do tych świadczeń na podstawie przepisów o koordynacji. Zawieranie przez Fundusz umów o udzielanie świadczeń opieki zdrowotnej służy realizacji publicznoprawnego obowiązku zapewnienia kompleksowej opieki zdrowotnej osobom uprawnionym, które są beneficjentami świadczeń zdrowotnych określonych w zawartych umowach.” Wydatkowanie publicznych środków wymaga też realizacji funkcji kontroli względem uczestników	produktów leczniczych, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych” Ewentualnie dodanie punktu 14b: „14b . Prezesowi Narodowego Funduszu Zdrowia w celu realizacji zadań ustawowych opisanych w dziale IIIA ustawy o świadczeniach3”.	

			systemu ochrony zdrowia, których działalność jest finansowane w całości lub w części z środków publicznych, w szczególności świadczeniodawców, aptek i osób uprawnionych do ordynacji produktów refundowanych. Realizując swoje ustawowe zadania w zakresie kontroli, opisane w dziale IIIA ustawy o świadczeniach, Departamentowi Kontroli NFZ potrzebny jest wgląd do dokumentacji finansowej, w tym w postaci faktur oraz innych dokumentów finansowo – księgowych, potwierdzających zakup produktów refundowanych lub dokonywanie korekt tych dokumentów przez Podmioty kontrolowane5. W aktualnym stanie prawnym już w trakcie czynności kontrolnych, kontrolerzy mają prawo badać dokumentację finansowo-księgową podmiotu kontrolowanego, zgodnie z przepisami art. 61j. ustawy o świadczeniach [Uprawnienia osób kontrolujących w trakcie przeprowadzania kontroli lub poszczególnych jej czynności]: „1. W trakcie przeprowadzania kontroli lub poszczególnych jej czynności kontroler lub osoba, o której mowa w art. 61e ust. 2, ma prawo: 1) badać i oceniać wszelkie informacje, związane z zakresem kontroli, zawarte w dokumentach, w tym w dokumentacji medycznej i finansowo-księgowej, oraz na innych nośnikach informacji;		

			2) pobierać i zabezpieczać dokumenty i nośniki, o których mowa w pkt 1;”. Przepisy ustawy refundacyjnej6 stanowią natomiast: „Art. 43. [Obowiązki apteki w ramach umowy na realizację recept] 1.Apteka w celu realizacji świadczeń objętych umową na realizację recept ma obowiązek (…): 4)udostępnić do kontroli podmiotowi zobowiązanemu do finansowania świadczeń opieki zdrowotnej ze środków publicznych, w terminie określonym przez ten podmiot, informacje o treści każdej umowy, w tym także uzgodnienia dokonanego w jakiejkolwiek formie, pomiędzy apteką a hurtownią farmaceutyczną, których celem jest nabycie leków, środków spożywczych specjalnego przeznaczenia żywieniowego, wyrobów medycznych;”. Ponadto, w dziale IIIA ustawy o świadczeniach wskazano: „Art. 61b. [Obowiązek współdziałania z Prezesem Narodowego Funduszu Zdrowia oraz udzielania mu informacji] 1.Organy administracji rządowej i samorządowej, państwowe i samorządowe osoby prawne oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać z Prezesem Funduszu, nieodpłatnie udostępniać Prezesowi Funduszu		

			informacje oraz udzielać mu pomocy przy wykonywaniu zadań, o których mowa w niniejszym dziale.”. Niemniej jednak ustawodawca nie zdecydował się sprecyzować o jaki rodzaj informacji tutaj chodzi, w szczególności nie wskazał, że przepis ten opiewa również o informację objęte „tajemnicą skarbową”, o której mowa w dziale VII ordynacji podatkowej. Należy również dodać, że nieuczciwie działające podmioty kontrolowane nie przedstawiają w trakcie prowadzonych kontroli dokumentów korygujących faktury zakupowe, sporządzonych po przedstawieniu do Narodowego Funduszu Zdrowia zestawień zbiorczych zrealizowanych recept, co powoduje, że Fundusz wypłaca kwotę refundacji za leki, których faktycznie nie otrzymał ubezpieczony. Na etapie prowadzonych działań kontrolnych dokumenty w postaci wydruków przychodów i rozchodów wybranego refundowanego produktu są modyfikowane w taki sposób, że nie uwzględniane są w nich dokumenty korygujące faktury zakupowe i Fundusz po prostu nie ma wiedzy o ich istnieniu. NFZ kontrolując aptekę nie ma kompetencji w ramach której mógłby zwrócić do przedsiębiorcy prowadzącego hurtownię farmaceutyczną z zapytaniem o wystawienie faktur korygujących do przedstawionych przez aptekę dokumentów,		

			ponieważ hurtownie nie są związane węzłem kontraktowym z Funduszem. Dodać należy, że wiedza o treści faktur korygujących na etapie przygotowywania czynności kontrolnych, w tym opracowania programów kontroli, warunkowałyby również pełną realizację ustawowego wymogu polegającego na sporządzania analiz przedkontrolnych, do których zobligowany jest Fundusz przepisem art. 61a ustawy o świadczeniach ust. 4, zgodnie z którym: „4.Kontrole, z wyłączeniem kontroli, o której mowa w art. 61v, planuje się i przeprowadza po uprzednim dokonaniu analizy prawdopodobieństwa wystąpienia nieprawidłowości w zakresach, o których mowa w ust. 1-3.”. Tak więc aby móc dokonać analiz jeszcze przed rozpoczęciem czynności kontrolnych i przed wytypowaniem podmiotów, które będą objęte kontrolą, koniecznym staje się analiza danych nie tylko tych będących w zasobach NFZ, ale też dokumentów finansowo – księgowych. Doświadczenia kontrolne Funduszu dostarczają jednoznacznych wniosków na kanwie kontroli umów na wydawanie produktów refundowanych, że niezbędnym źródłem dowodowym są informacje pochodzące nie tyle z faktur zakupu produktów (które są udostępniane przez podmioty		

			kontrolowane) ale przede wszystkim faktur korygujących, w szczególności leków lub surowców farmaceutycznych, dowodzące transakcji pomiędzy apteką ogólnodostępną a hurtownią farmaceutyczną. Pozyskanie tych dokumentów w szczególności faktur korygujących możliwe jest tylko poprzez zwrócenie się z prośbą do właściwych Urzędów Skarbowych czy też Krajowej Administracji Skarbowej. Brak możliwości przeprowadzenia w tym zakresie analizy powoduje, że rozpoczynając kontrolę NFZ typuje podmioty jedynie opierając się na wysokiej kwocie refundacji, która niekoniecznie jest właściwym, a z pewnością nie powinna być jedynym, parametrem branym pod uwagę. Idealną sytuacją byłaby kontrola takiego podmiotu, który koryguje zakupy bardzo często, regularnie lub w kilka dni po zakupie. Dodatkowo Narodowy Fundusz Zdrowia jest wprowadzany w błąd przez nieuczciwych przedsiębiorców, gdyż nie posiada narzędzi, aby zweryfikować czy zostały przedstawione wszystkie dokumenty dotyczące obrotu produktami refundowanymi. Wskazać też należy, że NFZ jako jednostka finansów publicznych, ma obowiązek dochodzenia roszczeń na podstawie przepisów prawa powszechnie obowiązującego. Obowiązek ten		

			wynika z faktu, iż art. 114 ust. 1 ustawy o świadczeniach wyraźnie stwierdza, że środki finansowe NFZ są środkami publicznymi. To automatycznie statuuje NFZ wśród jednostek finansów publicznych. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych7 naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest niepobranie lub niedochodzenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych, albo pobranie lub dochodzenie tej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia. Tak więc koniecznym jest posiadanie jeszcze na etapie analiz i dalszej weryfikacji wszelkiej dokumentacji finansowo-księgowej. Obecnie Prezes NFZ nie ma możliwości pozyskania informacji objętych „tajemnicą skarbową", opisanych w dziale VII ordynacji podatkowej. Zgodnie ze stanowiskiem przedstawionym w piśmie Departamentu Analiz KAS znak: DAK1.0723.16.2025 z dnia 18 lipca 2025 roku katalog podmiotów wskazany w przepisach Działu VII Ordynacji podatkowej jest katalogiem zamkniętym i tyko wskazane w nim		

			podmioty mogą uzyskać dane objęte „tajemnicą skarbową”. Dodać należy, że wszelkie dowody, które są gromadzone w ramach postępowania kontrolnego NFZ są objęte, zgodnie z dyspozycją przepisu art. 61z ust. 1 ustawy o świadczeniach, tajemnicą kontrolerską, co jest dodatkowym gwarantem zachowania poufności informacji pozyskiwanych na podstawie wnioskowanego przepisu. Wobec powyższego zasadna jest wnioskowana zmiana w zakresie ordynacji podatkowej. Przypisy: Ustawa z dnia 27 sierpnia 2004 r. o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych, Dz.U. z 2024 poz. 146 z późn. zm., dalej „ustawa o świadczeniach”. 4 Pietraszewska-Macheta Agnieszka (red.), Ustawa o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych. Komentarz, wyd. IV. Lex.		
61.	Art. 1 pkt 66 lit a tiret pierwsze - art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	W uzasadnieniu do projektu wskazano, że przepis art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej nie powinien dotyczyć samorządowych organów podatkowych. Tymczasem w art. 13 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej wymienione są tylko samorządowe kolegia odwoławcze. Samorządowe organy podatkowe to także wójtowie, starostowie oraz marszałkowie	Proponujemy, aby we wprowadzeniu do wyliczenia w art. 297 § 1 Ordynacji podatkowej wyrazy „naczelnicy urzędów skarbowych i naczelnicy urzędów celno-skarbowych” zastąpić wyrazami „naczelnicy	**Uwaga nieuwzględniona** W art. 13 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej są wymienione wszystkie samorządowe organy podatkowe: samorządowe kolegia odwoławcze, a także organy samorządowe orzekające w pierwszej instancji tj. wójt,

			województw, których wymienia się w art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.	urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, dyrektorzy izb administracji skarbowej i Szef Krajowej Administracji Skarbowej". Albo z wyjątkiem organów podatkowych wymienionych w art. 13 § 1 pkt 1 i 3	burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa.
62.	Art. 1 pkt 71 (art. 299 Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Przedstawiona propozycja zamiany ma przede wszystkim służyć podkreśleniu, że organy KAS bardzo utrudniają dostęp do posiadanych przez siebie informacji innym organom. Dotyczy to nawet tak niezbędnych informacji jako adres zamieszkania (zob. np. wyrok NSA z 06.07.2023 r., sygn. akt III FSK 187/23), ale też i innych danych niezbędnych w egzekucji administracyjnej, w szczególności pochodzących z JPK. Wśród orzeczeń dostępnych w systemach informacji prawnej z łatwością można znaleźć informacje, z których wynika, że urzędy skarbowe korzystają dla potrzeb egzekucji z danych zawartych w JPK. Jednocześnie odmawiają tych informacji samorządowym organom egzekucyjnym (art. 19 § 2 u.p.e.a.). W naszej ocenie uprawnienie do dostępu do takich informacji wynika nie tylko z art. 36 u.p.e.a. ale i obecnego brzemienia art. 298 pkt 7 i art. 299 O.p. W sytuacji odmowy dostępu do	propozycja zmiany: skreśla się użyte w art. 299 w § 1 i 2, w art. 299c oraz w art. 299d wyrazy „spraw podatkowych", po wyrazie „aktach" dodaje się przecinek i wyrazy „prowadzonych ewidencjach i rejestrach oraz zgromadzone na podstawie art. 193a";	Brak propozycji dotyczących zmiany komentowanych przepisów o tajemnicy skarbowej.

			informacji samorządowemu organowi egzekucyjnemu pozostaje nakładać grzywnę na pracownika urzędu skarbowego (art. 168d-168eb u.p.e.a.) albo występować ze skargą w oparciu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Nie powinno tak to wyglądać. Należy z całą siłą zaznaczyć, że należności dochodzone przez samorządowe organy egzekucyjne też są ważne, też stanowią niepodatkowe należności budżetowe o charakterze publicznoprawnym. Służą one realizacji nie tylko zadań własnych, ale i zleconych. Istnieje prawny nakaz ich dochodzenia. Organy administracji publicznej powinny ze sobą współpracować w ramach realizacji ustawowych obowiązków. W tym świetle działania organów KAS należy ocenić nie tylko jako pozbawione podstaw prawnych, ale wręcz jako naganne. Dlatego też słusznym jest takie sformułowanie przepisów o tajemnicy skarbowej, aby dostęp do informacji obejmował wszystkie posiadane przez organy podatkowe dane niezbędne do realizacji zdań ustawowych podmiotu wnioskującego.		
63.	Dodatkowa propozycja (art. 299j Ordynacji podatkowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Skoro dopuszcza się, aby dostęp do danych objętych tajemnicą skarbową miały podmioty świadczące usługi informatyczne oraz wolontariusze, to naszym zdaniem należy również usankcjonować taki dostęp na rzecz	Proponujemy dodać art. 299j w brzmieniu: „Zleceniobiorcy wykonujący czynności na zlecenie organu podatkowego uzyskują dostęp do danych i informacji objętych tajemnicą	**Uwaga nieuwzględniona –** wykracza poza zakres przedmiotowy projektu.

			zleceniobiorców. W praktyce niektóre organy podatkowe korzystają z pomocy zleceniobiorców.	skarbową w zakresie, w jakim jest to niezbędne do wykonania zlecenia.”	
64.	Art. 8 pkt 5 lit a projektu (art. 44 § 2 k.k.s)	**Rzecznik Praw Obywatelskich**	*Usunięcie regulacji gwarantującej, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności14* W tym zakresie Rzecznik podtrzymuje stanowisko prezentowane w piśmie z dnia 28 kwietnia 2025 r. przedstawiające negatywne uwagi wobec propozycji uchylenia 15, stanowiącego, że karalność przestępstwa skarbowego polegającego na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnej ustaje także wówczas, gdy nastąpiło przedawnienie tej należności. Jednocześnie Rzecznik pragnie podkreślić, że dodatkowa okoliczność wskazana w uzasadnieniu do nowej wersji projektu nr UD196, jakoby uchylenie tej regulacji powiązane było z decyzją o wyeliminowaniu z obrotu prawnego art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nie rozwiewa podniesionych wcześniej wątpliwości. W szczególności, nadal aktualny pozostaje problem związany z możliwością prowadzenia obrony w sprawie karnej skarbowej, w sytuacji gdy podatnik nie będzie już zobowiązany do przechowywania		**Uwaga nieuwzględniona.** Intencją ustawodawcy jest oddzielenie terminu przedawnienia należności publicznoprawnej od terminu przedawnienia karalności przestępstwa skarbowego. Powyższa zmiana spowoduje, że inaczej niż dzisiaj, w toku już prowadzonych postępowań karnych skarbowych, może nastąpić przedawnienie podatku, powiązanego bezpośrednio z popełnionym czynem którego skutkiem jest uszczuplenie podatku. Przedawnienie podatku - z różnych powodów, często proceduralnych - nie oznacza, że nie popełniono przestępstwa. Zapobiegnie to unikaniu odpowiedzialności karnej w sytuacji, gdy faktycznie doszło do

			stosownej dokumentacji podatkowej dotyczącej zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu. Dodatkowe wątpliwości Rzecznika budzi także propozycja wprowadzenia przepisu, z którego wynika, że w sytuacji gdy wymaga się uiszczenia uszczuplonej należności publicznoprawnej związanej z przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym, jeżeli nastąpi jej przedawnienie, to sprawca czynu lub podmiot pociągnięty do odpowiedzialności posiłkowej obowiązany będzie do uiszczenia jej równowartości pieniężnej (projektowany art. 15 § 1a k.k.s.). W istocie oznacza to, że ustawodawca wraz z rezygnacją z regulacji określonej w art. 70 § 6 pkt 1 Ordynacji podatkowej dąży do zaostrzenia przepisów przewidujących odpowiedzialność karną skarbową, nawet jeżeli dojdzie do przedawnienia zobowiązania podatkowego. W konsekwencji obywatel pomimo upływu terminów przedawnienia podatkowego i tak może pozostawać w stanie niepewności co do swojej sytuacji przewidującej dotkliwe sankcje w k.k.s. Takie rozwiązanie należy ocenić negatywnie w świetle zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).		popełnienia przestępstwa skarbowego. Już dziś w przypadku przestępstw skarbowych nie skutkujących bezpośrednio uszczupleniem należności publicznoprawnej (np. posługiwanie się nierzetelnymi fakturami, nierzetelne prowadzenie ksiąg) a powiązanych z rozliczeniami podatkowymi, przedawnienie podatkowe nie ma wpływu na przedawnienie karalności. Podobnie w przypadku tzw. przestępstw fakturowych z art. 270a, 271a czy 277a kodeksu karnego. Stąd też uchylamy przesłankę przedawnienia karalności czynu zabronionego w przypadku przedawnienia należności publicznoprawnej (najczęściej podatku). Umożliwi to prowadzenie i zakończenie postępowań przygotowawczych oraz doprowadzenie do skazania sprawców poważnych

					przestępstw skarbowych (szczególnie w sprawach, w których w postępowaniach karnych zgromadzono obszerny materiał dowodowy dotyczący np. karuzel podatkowych). Uchylenie art. 44 § 2 kks – nie oznacza że odpowiedzialność sprawcy – czyli podatnika lub osoby działającej w jego imieniu - jest „wieczna”. Nawet w przypadku najpoważniejszych przestępstw ogranicza je termin przedawnienia karalności. Dla większości czynów związanych z uszczupleniami podatkowymi wynosi on 5 lat – czyli dokładnie tyle ile przedawnienie samego podatku w Ordynacji Podatkowej. Wg szacunków MF stanowi to ok 90% wszczynanych obecnie spraw karnych skarbowych związanych z uszczupleniami podatkowymi. Natomiast okres przedawnienia karalności

					najpoważniejszych przestępstw skarbowych wynosi 10 lat. Zatem ze względu na brak wpływu na przedawnienie podatku (likwidacja art. 70§6 pkt1 OP) i powyższe statystyki, prowadzenie postępowań karnych skarbowych po przedawnieniu podatku powinno mieć charakter wyjątkowy. Projektowane zmiany przewidują, że wprowadzona zostanie możliwość uiszczenia równowartości pieniężnej należności publicznoprawnej uszczuplonej czynem zabronionym pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 15 § 1a i art. 38 § 1 kks). Rozwiązanie określone w art. 15§ 1a kks wskazuje, że uiszczenie równowartości uszczuplonego podatku po jego przedawnieniu będzie występowało w kilku wypadkach wskazanych w Kodeksie i będą one dotyczyć

					instytucji korzystnych dla sprawcy, tj. wyłączenia lub złagodzenia odpowiedzialności karnej. Jednocześnie zostanie dodany art. 38 § 4 kks, który umożliwi sądowi orzeczenie równowartości uszczuplonej należności publicznoprawnej w warunkach nadzwyczajnego obostrzenia kary. Pozwoli to na zabezpieczenie interesu Skarbu Państwa w sprawach o przestępstwa skarbowe, w których uszczuplenie należności publicznoprawnej jest dużej wartości, pomimo przedawnienia zobowiązania podatkowego.(np. wyłudzeniach VAT).
65.	Art. 10 pkt 2 projektu (Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi)	**NSA**	Podtrzymuję stanowisko zawarte w piśmie z dnia 22 kwietnia 2025 r., BO.60.16.2025, zawierające zastrzeżenia do obecnego przepisu art. 10 pkt 2 projektowanej ustawy.: Zasadnicze zastrzeżenia budzi przepis art. 9 pkt 2 projektowanej ustawy. Przepis przewiduje rozszerzenie grona podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku o podjęcie uchwały abstrakcyjnej NSA o ministra właściwego do spraw finansów		**Uwaga nieuwzględniona.** Zgodnie z art. 14a Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiada za jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego. Z kolei zgodnie z art. 15 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny odpowiada za zapewnienie jednolitości

			publicznych. W świetle art. 269 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postepowaniu przed sądami administracyjnymi stanowi szczególny instrument prawny niwelowania rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Z tego względu dotychczasowe rozwiązanie zawarte w art. 264 § 2 ustawy – Prawo o postepowaniu przed sądami administracyjnymi przyznaje prawo do złożenia wniosku o podjęcie uchwały abstrakcyjnej NSA jedynie organom ustrojowo chroniących prawa obywatelskie i praworządność (Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka, Prokurator Generalny, Prokuratoria Generalna RP i Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców). Organy władzy wykonawczej mają natomiast możliwość zwrócenia się do Prezesa NSA o złożenie stosownego wniosku w ty zakresie z czego korzystają. W 2024 r. NSA podjął łącznie 10 uchwał, w tym 1 na wniosek Prezesa NSA wywołany wystąpieniem Ministra Finansów. Wśród podjętych uchwał 6 dotyczyło zagadnień podatkowych.		orzeczeń w sprawach sądowoadministracyjnych, w tym z zakresu prawa podatkowego. Zważywszy na okoliczność, że minister właściwy do spraw finansów publicznych - ze względu na pełnioną funkcję i podległą mu administrację - posiada szczególną wiedzę na temat problemów związanych ze stosowaniem prawa podatkowego, a przedstawione kompetencje ministra właściwego do spraw finansów publicznych i Naczelnego Sądu Administracyjnego pozostają w logicznym i funkcjonalnym związku zasadne jest umożliwienie temu ministrowi bezpośrednie wnioskowanie do NSA o wydawanie uchwał abstrakcyjnych.
66.	Art.10 projektu (uzasadnienie strony 138 - 142) –	**Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców**	Projektowana zmiana art. 264 § 2 PPSA wprowadza regulację, zgodnie z którą Minister Finansów i Gospodarki uzyska legitymację procesową do występowania z wnioskiem do		**Uwaga nieuwzględniona.** Zgodnie z art. 14a Ordynacji podatkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych odpowiada za

	(art. 264 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).		Naczelnego Sądu Administracyjnego („NSA") o podjęcie uchwały abstrakcyjnej. Rzecznik podtrzymuje dotychczasowe stanowisko, że wpisanie Ministra Finansów i Gospodarki do katalogu podmiotów uprawnionych do inicjowania uchwałodawstwa NSA nie znajduje żadnego uzasadnienia aksjologicznego ani funkcjonalnego. W przeciwieństwie, do organów aktualnie wymienionych w art. 269 § 1 PPSA, Minister Finansów i Gospodarki nie jest organem ochrony prawa. Z przytoczonych powodów należy zaniechać omawianej zmiany. Odnosząc się do argumentów Ministra Finansów i Gospodarki zaprezentowanych w pozycji 91 zestawienia uwag, Rzecznika zauważa, że odwołanie się do art. 14a Ordynacji podatkowej (odpowiedzialności Ministra Finansów i Gospodarki za jednolite stosowanie prawa) nie może być realizowany kosztem równowagi władz. Zapewnienie jednolitości orzecznictwa (wynikająca z art. 15 PPSA) należy do sądów, a nie do organu pozostającego stroną w sporach podatkowych. Włączenie Ministra Finansów i Gospodarki do kręgu podmiotów inicjujących uchwały tworzy ryzyko systemowe dla postrzegania niezależności sądów. Uchwały abstrakcyjne NSA wiążą wszystkie składy (art. 269 § 1 PPSA) i mają bezpośredni wpływ na		jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego. Z kolei zgodnie z art. 15 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny odpowiada za zapewnienie jednolitości orzeczeń w sprawach sądowoadministracyjnych, w tym z zakresu prawa podatkowego. Zważywszy na okoliczność, że minister właściwy do spraw finansów publicznych - ze względu na pełnioną funkcję i podległą mu administrację - posiada szczególną wiedzę na temat problemów związanych ze stosowaniem prawa podatkowego, a przedstawione kompetencje ministra właściwego do spraw finansów publicznych i Naczelnego Sądu Administracyjnego pozostają w logicznym i funkcjonalnym związku zasadne jest umożliwienie temu ministrowi bezpośrednie wnioskowanie do NSA o wydawanie uchwał abstrakcyjnych. Należy podkreślić, że obecne uprawnienia ministra

			indywidualne sprawy. Możliwość inicjowania takich uchwał przez organ administracji fiskalnej – stronę tysięcy postępowań – prowadzi do uprzywilejowania jednej strony sporu. Jak już Rzecznik wskazywał w piśmie z dnia 30 kwietnia 2025 r., w odróżnieniu od obecnych uprawnionych (Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prokuratora Generalnego, Prokuratorii Generalnej Rzeczpospolitej Polskiej, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Rzecznika Praw Dziecka), Minister Finansów i Gospodarki nie jest organem wymiaru sprawiedliwości ani też organem ochrony praw jednostki. Wskazanie w uzasadnieniu projektu (strona 141), że Minister Finansów i Gospodarki *„należy do tej samej kategorii rodzajowej”* podmiotów jest błędne. Minister, będąc stroną postępowania, dąży do nadania sobie uprawnień jakimi dysponuje sąd (Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego) lub organ ochrony prawa. Wyjątkową pozycję Prokuratorii Generalnej wyjaśnia bowiem ustawa i jej rola w ochronie interesów Rzeczypospolitej Polskiej, nie zaś w kształtowaniu wykładni na korzyść organu, który sam wydaje zaskarżane akty. Rozszerzanie legitymacji wyłącznie na ww. organ skarbowy, bez analogicznej inicjatywy dla innych organów, pogłębia asymetrię środków procesowych między		właściwego do spraw finansów publicznych nie umożliwiają mu reagowania na ew. rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych – a ich występowanie uniemożliwia mu prawidłowe wykonywanie funkcji, o której mowa w art. 14a Ordynacji podatkowej. Za nieuzasadniony uznać należy pogląd, że przyznanie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienia do występowania do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej narusza zasadę równowagi władz. Podkreślić należy, że minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie w tym zakresie ograniczony ustawowymi przesłankami, jak również będzie mógł jedynie zainicjować takie postępowanie, a następnie uczestniczyć w nim – podjęcie uchwały określonej treści pozostaje zaś wyłączną

			administracją podatkową a podatnikami. Jeśli celem wprowadzanej zmiany jest „jednolitość stosowania przepisów prawa", to wystarczające wydają się wnioski Prokuratora Generalnego czy Rzecznika Praw Obywatelskich, mechanizmy pytań prawnych sądów, a po stronie Ministra Finansów i Gospodarki: interpretacje ogólne, objaśnienia podatkowe, czy też wytyczne dla Krajowej Administracji Skarbowej („KAS"), które realizują normę art. 14a Ordynacji podatkowej, bez ryzyka ingerencji w niezawisłość sądów. W razie utrzymywania zasadności proponowanej zmiany art. 264 § 2 PPSA, Rzecznik wnosi o wyłączenie możliwość składania wniosków przez Ministra Finansów i Gospodarki w sprawach, w których Minister Finansów i Gospodarki lub organ KAS są stroną lub potencjalną stroną sporu (co najmniej wymóg „braku interesu własnego" i testu bezstronności). Wprowadzenia przesłanki „istotnej, utrwalonej rozbieżności" i obowiązek wykazania działania dla dobra publicznego oraz analizy zgodności z prawem Unii Europejskiej. Zapewnienia obligatoryjnego udziału Rzecznika Praw Obywatelskich lub Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz organizacji społecznych w postępowaniu uchwałodawczym. Wprowadzenia pełnej transparentności w zakresie publikacji wniosków Ministra Finansów i		kompetencją Naczelnego Sądu Administracyjnego, który zachowuje wobec tego swoją ustrojową pozycję. Samodzielność i niezawisłość Naczelnego Sądu Administracyjnego w kwestii wydania uchwały o określonej treści stanowi dostateczną gwarancję prawną ochrony praw podatników. Projektowana zmiana dotyczy wyłącznie zakresu podmiotów uprawnionych do inicjowania postępowania uchwałodawczego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, a nie jego przebiegu. Uwagi w tym zakresie wykraczają poza zakres przedmiotowy projektu.

			Gospodarki, uzasadnień, statystyk i odmów wraz z powodami. Wyłączenia z możliwości wnioskowania w obszarach objętych aktualnym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej („TSUE") lub gdy przed TSUE toczy się postępowanie w trybie skierowanego przez sąd pytania prejudycjalnego.		
67.	Art. 14 (art. 8 ust. 1 ustawy o opłacie skarbowej) *[Rybnik]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Obecnie podatnicy w tytule wpłaty bardzo często zawierają krótkie opisy – zwykle: opłata skarbowa. Taki opis – w sytuacji, gdy podatnik reguluje opłatę przelewem, a co za tym idzie ma możliwość wiele razy wydrukować dowód wpłaty – pozwala na wielokrotne wykorzystanie tego samego dowodu zapłaty do różnych spraw lub w różnych instytucjach. Proponowana zmiana pozwoli przeciwdziałać nadużyciom, a w sytuacji wniosku o zwrot opłaty pozwoli na szybkie ustalenie czy faktycznie zwrot jest należny, a tym samym umożliwi organom podatkowym dokonać zwrotu w terminie zaproponowanym w projekcie zmian do ustawy Ordynacja podatkowa, tj. 2 miesięcy od złożenia wniosku o zwrot, nie narażając organu podatkowego na wypłatę oprocentowania. Aktualnie często ustalenie zasadności zwrotu opłaty skarbowej wymaga kilkukrotnych wezwań np. sądu o udzielenie informacji na temat złożonych wniosków / dokumentów/ dokonanych czynności co ma	Proponuje się wprowadzić wymóg wpisania w dowodzie wpłaty z jakiego tytułu wpłaty się dokonuje tj. jakiej sprawy dotyczy oraz wskazanie organu (instytucji), w której sprawa jest lub będzie prowadzona; proponuje się następujący zapis: **Zapłaty opłaty skarbowej dokonuje się w kasie właściwego organu podatkowego lub na jego rachunek, podając w dowodzie wpłaty informacje na temat organu (instytucji), w której sprawa jest lub będzie prowadzona oraz sygnatury sprawy – jeżeli została już nadana,**	**Uwaga nieuwzględniona. Postulat wykracza poza zakres zmian objętych projektem ustawy.** Dodatkowo informujemy, że w obecnym stanie prawnym obowiązuje rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2008 r. w sprawie wzoru formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego (Dz. U. nr 236 poz.1636). Zawiera ono wzór formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu, który podatnik powinien stosować przy dokonywaniu wpłat podatku na rachunek organu podatkowego. Wzór uwzględnia dane identyfikujące zobowiązania oraz tytuł wpłaty (rodzaj

			realne przełożenie na czas załatwienia sprawy (nierzadko może przekraczać wymagany termin 2 miesięcy) oraz koszty postępowania.	**w pozostałych przypadkach wskazanie rodzaju sprawy**.	dokumentu, np. decyzja, tytuł wykonawczy, postanowienie).
68.	Art. 14 projektu (art. 9 ustawie z dn ia 16 listopa da 2006 r. o opłacie skarbowej)	**Unia Metropolii Polskich**	Uzasadnienie do ustawy dot. art. 14 akapit 5 (str. 142) *Z uwagi na występujące niskie kwoty opłaty skarbowej (np. 10 zł od wydania innej decyzji niż wymieniona w załączniku do ustawy, do której mają zastosowanie przepisy KPA), zasadnym jest, aby do oprocentowania kwoty zwrotu opłaty skarbowej nie miał zastosowania art. 78 § 2 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że zwrot opłaty w każdej wysokości będzie podlegał oprocentowaniu, nawet jeżeli nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym*.	Ww. propozycja nie wybrzmiała jednoznacznie w zmianach art. 14, a dodatkowo zaostrza rygor dotrzymania terminu zwrotu opłaty narzucony organom podatkowym, na który w dużej mierze nie mają wpływu (j.w.).	**Uwaga wyjaśniona.** Projekt ustawy przewiduje dodanie do przepisu art. 76b Ordynacji podatkowej § 1d, stanowiącego, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do oprocentowania zwrotu podatku stosuje się odpowiednio przepisy art. 78 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Zmiany w ustawie o opłacie skarbowej, jako odrębne przepisy, stanowią wprost, że kwota opłaty skarbowej (bez względu na jej wysokość), która nie został zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o jej zwrot, podlega oprocentowaniu od dnia złożenia wniosku, w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zestawienie uwag z opiniowania do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw
(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

69.	Art. 14 pkt 1 lit b projektu (art. 9 ust. 2a W ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (..) wprowadza się następujące zmiany: 1) w art. 9: (..) b) po ust. 2 dodaje się ust. 2a–2c w brzmieniu: 2a. Jeżeli wniosek o zwrot opłaty skarbowej jest	**Unia Metropolii Polskich**	Zaproponowany przepis jest słuszny, ale nieprecyzyjny. Jest wiele sytuacji, w których kwota wskazana przez stronę we wniosku nie jest należna do zwrotu w całości. Czy w takiej sytuacji organ ma zwrócić kwotę należną bez wydawania decyzji, czy wydać decyzję w części, w której odmawia zwrotu? Projektowana regulacja powinna zostać uzupełniona o przepisy regulujące przypadek, gdy wniosek o zwrot nie będzie zasadny w całości lub w części. Aktualnie opiniowany projekt wprowadza zmianę w upoważnieniu ustawowym do wydania rozporządzenia przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych w zakresie trybu i terminu przekazywania organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej. Oznacza to, że zostanie wydane nowe rozporządzenie w miejsce rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej (Dz. U. Nr 187, poz. 1330). Na chwilę obecną nie wiadomo, jaki będzie jego kształt i czy zamiarem ustawodawcy jest wymuszenie na organach i podmiotach (które dokonują czynności, wydają zaświadczenia, zezwolenia, pozwolenia, koncesje) sprawniejszej	Proponowana zmiana art. 9: 2a. Jeżeli wniosek o zwrot opłaty skarbowej jest zasadny w całości, organ podatkowy zwraca opłatę skarbową bez wydawania decyzji, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku. Naszym zdaniem, przepisy powinny regulować również przypadek, gdy wniosek o zwrot opłaty skarbowej nie jest zasadny w całości lub w części. Mogłaby to być regulacja na wzór przepisu art. 75 § 4a Ordynacji podatkowej: „w zakresie, w jakim wniosek jest niezasadny organ odmawia zwrotu opłaty skarbowej.”.	**Uwaga nieuwzględniona** Zgodnie z intencją projektodawcy, opłata skarbowa będzie zwracana bez wydawania decyzji, tylko w sytuacjach niebudzących żadnych wątpliwości. W przypadku, gdy w danej sprawie pojawią się zastrzeżenia co do zasadności zwrotu opłaty skarbowej lub jej wysokości, organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania rozstrzygnie sprawę w drodze decyzji zgodnie z art. 207 Ordynacji podatkowej.

	zasadny, organ podatkowy zwraca opłatę skarbową bez wydawania decyzji, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku.)		współpracy z organami podatkowymi odpowiedzialnymi za zwrot opłaty skarbowej.		
70.	Art. 14 pkt 1 lit. b dot. art. 9 ust. 2b. Organ podatkowy zwraca opłatę skarbową na rzecz osoby lub jednostki, która złożyła	**Unia Metropolii Polskich**	Trudno ocenić jaka jest intencja tego przepisu. Czy to oznacza, że osoba/jednostka nie ma prawa wskazać do przelewu numeru rachunku bankowego np. krewnego, lub innego urzędu gminy, jak ma to niekiedy miejsce w podaniach cudzoziemców, którzy zmienili miejsce zamieszkania?		**Uwaga wyjaśniona.** Omawiany przepis dotyczy zwrotu opłaty skarbowej osobom, które wpłaciły opłatę do organu. Mogą wystąpić przypadki, w których z wnioskiem o zwrot nie występuje osoba zobowiązana do jej zapłaty, ale która wpłaciła opłatę skarbową organowi podatkowemu. Do złożenia wniosku o zwrot opłaty uprawnione będą osoby lub jednostki określone w art. 5 (również solidarnie zobowiązani), które dokonały

	wniosek o jej zwrot.				zapłaty opłaty skarbowej lub za które zapłaty dokonał podmiot określony w art. 62b § 1 Ordynacji podatkowej.
71.	art. 14 pkt 1 lit b projektu (art. 9 ust. 2c W ustawie z dnia 16 list opada 2006 r. o opłacie skarbowej). Jeżeli opłata skarbowa nie została zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o jej zwrot, oprocentowanie zwrotu opłaty	**Unia Metropolii Polskich**	Wyznaczenie terminu zwrotu opłaty „pod groźbą" oprocentowania stoi w sprzeczności z koniecznością prowadzenia postępowania wyjaśniającego (o potwierdzenie zasadności zwrotu opłaty), do którego zobowiązuje rozporządzenie MF z dnia 28.09.2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej i które potwierdza uzasadnienie do ustawy zmieniającej. Takie postępowanie opiera się również na przepisach ustawy O.p.; niejednokrotnie wzywamy stronę lub inne organy do uzupełnienia dokumentów/informacji. Trudno ocenić, jak długo może się toczyć takie postępowanie. Czy w tej sytuacji organ podatkowy „nie ma prawa" do przedłużenia terminu rozpatrywania sprawy? Proponowane zmiany **w Op art. 76b** również nakładają 2 miesięczny termin na dokonanie zwrotu z zastrzeżeniem dla sytuacji, w których **do opóźnienia przyczynił się sam podatnik**. Zwrot opłaty skarbowej nie przewiduje już takiej ewentualności.	Proponowana zmiana art. 9: 2c. Jeżeli opłata skarbowa nie została zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia wpływu do organu podatkowego wniosku o jej zwrot (który nie wymaga przeprowadzenia postępowania o zasadność zwrotu) lub wpływu pisma ostatecznie rozstrzygającego sprawę, oprocentowanie zwrotu opłaty skarbowej przysługuje od dnia wpływu do organu podatkowego wniosku (który nie wymaga przeprowadzenia postępowania o zasadność zwrotu) lub wpływu pisma ostatecznie rozstrzygającego sprawę, w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1	**Uwaga nieuwzględniona**. Zaprojektowany przepis ma na celu dać odpowiednią ochronę interesu podatnika w procedurze zwrotu opłaty skarbowej, w przypadku opieszałego działania organu podatkowego. Zasadnym jest zatem zawarcie w ustawie stosownych przepisów dotyczących terminu zwrotu opłaty skarbowej. Przyjęty termin dwóch miesięcy jest rozwiązaniem optymalnym, uwzględniającym zarówno interesy beneficjentów wpływów z opłaty skarbowej, jak i zapewniającym poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom. Dodatkowo zauważamy, że przedstawione propozycje wypaczają ratio legis oprocentowania kwoty opłaty

	skarbowej przysługuje od dnia złożenia wniosku, w wysokości i równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 56 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa.		W praktyce organów samorządowych połowa wniosków o zwrot opłaty skarbowej składana jest poza organem podatkowym – w podmiotach, w których toczyło się zasadnicze postępowanie merytoryczne (o wydanie aktu stanu cywilnego w USC, o zezwolenie na pobyt w Urzędzie Wojewódzkim itp.). Organ podatkowy NIE MA więc wpływu na termin ich przekazania – ma natomiast ponosić konsekwencje w postaci oprocentowania opłaty zwróconej po terminie. Oceniając zasadność wniosku organ podatkowy musi się zwrócić do organu, który merytorycznie rozpoznawał sprawę, od której jest należna opłata skarbowa. W przypadku nie uzyskania w terminie odpowiedzi organ podatkowy będzie płacił oprocentowanie mimo, iż nie przyczynił się do opóźnienia załatwienia sprawy. Jednocześnie proponuje tak jak w przypadku np. art.78 ust.§ 3 pkt 3 wykluczyć konieczność zapłaty oprocentowania w przypadku gdy do zwłoki przyczynił się podatnik. Można ewentualnie domyślać się, że projektodawca uwzględni krótki termin przekazywania akt sprawy w nowym rozporządzeniu – o czym mówi art. 10 pkt 2 – nie znamy jednak nowej propozycji tego	ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. **lub** Jeżeli opłata skarbowa nie została zwrócona w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia o jej zwrot, chyba że do opóźnienia przyczynił się podatnik lub organ podatkowy nie uzyskał w terminie odpowiedzi niezbędnej do załatwienia wniosku. **lub** proponujemy wprowadzenie dodatkowego przepisu do ustawy o opłacie skarbowej, który wprowadzałby zasadę, że organ podatkowy nie zwraca opłaty skarbowej z oprocentowaniem, jeśli do opóźnienia w zwrocie przyczynił się podatnik albo inny podmiot	skarbowej podlegającej zwrotowi. Stanowi ono „wynagrodzenie” podatnikowi okoliczności, że przez określony czas był pozbawiony w sposób niezgodny z prawem możliwości korzystania ze swoich środków finansowych. Propozycje przepisów zmierzają do pozbawienia podatnika tego prawa i przerzucenia na niego kosztów błędów i opieszałego działania organów podatkowych oraz sądów. Tryb i termin przekazywania organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej będzie przedmiotem rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanego na podstawie art. 10 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, w ramach którego nałożony zostanie na organy i podmioty obowiązek informowania w krótkim czasie , nieprzekraczającym 14

			rozporządzenia (ile czasu „zostanie” dla organu podatkowego?). **Zgodnie z obowiązującymi przepisami oprocentowanie zwrotu podatku zwracane jest podatnikom przez pomniejszenie dochodów. To znaczy jeżeli gmina ma dochody z tytułu opłaty skarbowej w wysokości np. 10 mln zł rocznie, a będzie musiała zwracać oprocentowanie z tytułu zwrotu opłaty skarbowej po wydaniu decyzji o zwrocie po dwóch miesiącach od złożenia wniosku, to znaczy, że osiągnie dochody nie w wysokości 10 mln zł, ale w wysokości np. 8 mln zł.** Samorządowe organy podatkowe nie wydają decyzji o zwrocie w terminie dwóch miesięcy od złożenia wniosku, bo nie otrzymują terminowo informacji wymaganych przepisami ustawy o opłacie skarbowej, przede wszystkim z urzędów wojewódzkich. Jest to problem powszechny w miastach zrzeszonych w UMP. Zapewnienie sprawnego działania administracji rządowej nie jest zadaniem samorządów. Konsekwencje braku sprawnego działania administracji rządowej nie mogą być przerzucane na gminę, a w zasadzie na jej mieszkańców. Zatem ponoszenie negatywnych konsekwencji powinno być rekompensowane	Projektowany przepis art. 9 ust. 2c powinien przewidywać także, że oprocentowanie się nie należy, w zakresie, w jakim została wydana decyzja o odmowie zwrotu opłaty skarbowej. **lub** Proponujemy dodanie ust. 2d w brzmieniu: *Do terminu, o którym mowa w ust. 2a i ust. 2c, nie wlicza się okresu niezbędnego do uzyskania informacji od organu, do którego złożono wniosek o wydanie zezwoleni/pozwolenia/koncesji lub o dokonaanie czynności urzędowej.*	dni od dnia wezwania przez organ podatkowy, co umożliwi terminowe dokonanie zwrotu opłaty przez ten organ.

			podatnikom przez te organy, które przyczyniają się wprost do przedłużania postępowań, czyli przez administrację rządową. **Zgodnie z art. 167 ust. 1 i 4 Konstytucji jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Zmniejszenie dochodów własnych pozostających w dyspozycji gmin z tytułu opłaty skarbowej i w szczególności z tytułu podatku od nieruchomości musi zostać zsynchronizowane w toku procesu ustawodawczego, z odpowiednim do powyższego uszczuplenia – odjęciem gminom zdań własnych, realizowanych na postawie ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym bądź zapewnieniem gminom innego źródła finansowania celem uzupełnienia niedoboru. Brak podjęcia działań w tym zakresie będzie stanowił naruszenie gwarancji samodzielności finansowej gminy, ujętej w art. 15 ust. 1 i 2 oraz 16 ust. 2 Konstytucji. Gwarancje finansowe dla jednostek samorządu terytorialnego stanowią jeden z głównych atrybutów ich samodzielności. Jednostkom należy zagwarantować z jednej strony odpowiedni udział w dochodach publicznych, a z drugiej strony zapewnić stabilność źródeł dochodów i zakaz dokonywania modyfikacji**		

			przepisów w sposób uniemożliwiający realizację powierzonych im zadań. Powyższe zasady wynikają również z ratyfikowanej umowy międzynarodowej, jaką jest Europejska Karta Samorządu Lokalnego z dnia 15 października 1985 r. Wprowadzenie powyższych przepisów zmniejszy faktycznie dochody gmin, a zatem możliwości realizowania zadań na rzecz naszych mieszkańców. Nasi mieszkańcy, czyli nasi podatnicy nie mogą również ponosić negatywnych konsekwencji opieszałości działania administracji rządowej i sądów		
72.	Art. 14 pkt 1 Ordynacji podatkowej (str. 50) *[Rybnik]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Aby stwierdzić, że wniosek o zwrot opłaty skarbowej jest zasadny konieczne jest ustalenie czy faktycznie nie dokonano czynności / nie wydano zaświadczenia (zezwolenia). Ustalenie / potwierdzenie zasadności wymaga współpracy organu podatkowego z różnymi instytucjami w których czynność urzędowa miała być lub mogła być dokonana (bądź która miała wydać zaświadczenie lub zezwolenie). W tym celu organ podatkowy zwraca się o informacje do tych instytucji i od ich działania jest uzależniony termin zakończenia sprawy - zwrot. Z praktyki wiemy, że zdarzają się opóźnienia w przekazywaniu tych informacji	Proponuje się aby projektowany ust. 2a w art. 9 ustawy o opłacie skarbowej otrzymał brzmienie: **Po ustaleniu zasadności zwrotu opłaty skarbowej organ podatkowy zwraca opłatę skarbową bez wydawania decyzji.** Zamiast zapisu: ~~Jeżeli wniosek o zwrot opłaty skarbowej jest zasadny, organ podatkowy zwraca opłatę skarbową bez wydawania~~	**Uwaga nieuwzględniona**. Zaprojektowany przepis ma na celu dać odpowiednią ochronę interesu podatnika w procedurze zwrotu opłaty skarbowej, w przypadku opieszałego działania organu podatkowego. Zasadnym jest zatem zawarcie w ustawie stosownych przepisów dotyczących terminu zwrotu opłaty skarbowej. Przyjęty termin dwóch miesięcy jest rozwiązaniem optymalnym, uwzględniającym zarówno

			(nierzadko konieczne jest monitowanie, powtórne wysyłanie wniosku). Mając to na uwadze nie należy narzucać organowi podatkowemu terminu załatwienia sprawy (dokonania zwrotu) – i projektować, że z niedotrzymaniem tego terminu wiążą się sankcje w postaci wypłaty wnioskodawcy oprocentowania – gdyż zakończenie sprawy uzależnione jest od szybkości postępowania podmiotów, które mają udzielić informacji pozwalających potwierdzić zasadność zwrotu. j.w. – organ podatkowy zobowiązany do zwrotu musi ustalić zasadność zwrotu w porozumieniu z innymi instytucjami, które miały dokonać czynności lub wydać zaświadczenie / zezwolenia, dlatego nie może ponosić konsekwencji nie dotrzymania terminu 2 miesięcy w sytuacji, gdy informacji nie otrzyma w odpowiednim czasie.	~~decyzji, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku~~	interesy beneficjentów wpływów z opłaty skarbowej, jak i zapewniającym poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnikom. Tryb i termin przekazywania organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej będzie przedmiotem rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanego na podstawie art. 10 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, w ramach którego nałożony zostanie na organy i podmioty obowiązek informowania w krótkim czasie , nieprzekraczającym 14 dni od dnia wezwania przez organ podatkowy.
73.	Art. 18 projektu (art. 35 ustawy o działalności ubezpieczeniowej i	**Unia Metropolii Polskich**	Nowa propozycja Dodanie do katalogu podmiotów, które mogą mieć dostęp do tajemnicy ubezpieczeniowej „ organów podatkowych”. Obecnie taki dostęp mają wyłącznie organy KAS oraz organy egzekucyjne i wierzyciele w ograniczonym zakresie na podstawie ustawy o		**Uwaga nieuwzględniona –** wykracza poza zakres przedmiotowy projektu.

	reasekuracyjnej)		postępowaniu egzekucyjnym w administracji, natomiast informacje objęte tajemnicą ubezpieczeniową są również potrzebne samorządowym organom podatkowym w związku z realizacją podatku od środków transportowych, m.in. w celu ustalenia właściciela (podatnika) środka transportowego ubezpieczonego, znajdującego się w ewidencji pojazdów organu podatkowego.		
74.	Art.24 projektu	**Unia Metropolii Polskich**	Art.24 projektu w brzmieniu *„Do zabezpieczonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym zobowiązań podatkowych, w odniesieniu do których przed tym dniem nie upłynął termin przedawnienia, stosuje się przepisy art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, z tym że bieg terminu przedawnienia tych zobowiązań ulega zawieszeniu z dniem wejścia w życie niniejszej ustawy”.* Treść art. 24 budzi wątpliwość czy rozwiązanie w nim wskazane odnosi się również do należności objętych hipoteką przymusową, do których zastosowanie ma aktualne brzmienie przepisu art. 70 *§8* Ordynacji podatkowej.		**Uwaga nieuwzględniona.** W uzasadnieniu do art. 24 projektu wyjaśniono, że proponowana regulacja przejściowa dotyczy zobowiązań podatkowych, których termin przedawnienia biegnie na zasadach ogólnych, określonych w art. 70 § 1 Ordynacji podatkowej (z uwzględnieniem okoliczności skutkujących zawieszeniem lub przerwaniem biegu terminu przedawnienia).
75.	Art. 24 Ordynacji	**Śląski Związek**	Uchylenie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej powoduje, że duża część zobowiązań	- proponuje się zmianę treści art. 24 poprzez wykreślenie	**Uwaga nieuwzględniona.**

	podatkowej (str. 54) *[Hażlach]*	**Gmin i Powiatów**	zabezpieczonych hipotecznie nie będzie mogła być egzekwowana z przedmiotu hipoteki. Co prawda potrzeba wyeliminowania tego przepisu wynika z wyroku TK (dotyczącego ówczesnego art. 70 § 6), na który projektodawca pośrednio się powołuje w uzasadnieniu do projektu, lecz zaproponowane przez projektodawcę rozwiązania wydają się niewystarczające. Art. 24 ustawy zmieniającej wskazuje, że do hipotek powstałych przed wejściem w życie ustawy, w odniesieniu do których nie upłynął termin przedawnienia, zastosowanie będzie mieć „nowa" ustawa. Oznacza to, że od dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej, hipoteki te będą mogły „funkcjonować" nie dłużej niż przez 5 lat (zawieszenie biegu przedawnienia). W stosunku do hipotek powstałych po dniu wejścia w życie ustawy zastosowanie będą mieć przepisy „nowe". Projektodawca nie precyzuje jednak, co z hipotekami dotyczącymi należności (zaległości), które uległy by przedawnieniu gdyby nie wpis hipoteki, tzn. z takimi których termin przedawnienia upłynął, ale organ zdążył przed jego upływem wpisać hipotekę. Co prawda wyrok TK wskazywał za niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, którego treść została później niejako przepisana do nowo utworzonego – obecnie funkcjonującego - art. 70 § 8 O.p., ale de	sformułowania zawartego w pierwszym zdaniu po przecinku „w odniesieniu do których przed tym dniem nie upłynął termin przedawnienia" oraz pozostawienie pozostałej treści przepisu art. 24 - dodanie w ustawie o księgach wieczystych i hipotece zwolnienia z tytułu wykreślenia hipotek powstałych przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej dla organów jednostek samorządu terytorialnego (administracji samorządowej)	Zawieszeniu może ulec tylko bieg terminu, który jeszcze nie upłynął. Tym samym nie ma możliwości, żeby nowe przepisy, które wprowadzają zawieszenie terminu przedawnienia zobowiązania miały zastosowanie do zobowiązań podatkowych, których termin przedawnienia upłynął. Kwestia kosztów wykreślenia wpisu w księdze wieczystej pozostaje poza zakresem Ordynacji podatkowej.

			facto TK nie wypowiadał się co do art. 70 § 8. Istnieje co prawda w obrocie interpretacja MF wskazująca na konieczność odpisywania takich zaległości i wykreślenia hipotek. Większość jednak samorządowych organów podatkowych, ale również urzędów skarbowych stała na stanowisku, że interpretacja MF ma mniejszą rangę niż przepis ustawy i nie podejmowała żadnych czynności w stosunku do takich hipotek, obawiając się stanowiska regionalnych izb obrachunkowych. Projektodawca nie odpowiada jednoznacznie co zrobić w sytuacji wejścia w życie projektowanych przepisów i kto poniesie koszty wykreślenia (100 zł od jednego wpisu).		
76.	Art. 26 (str. 55) Ordynacji podatkowej *[Będzin]* *[Rybnik]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Wprowadzenie przepisów przejściowych w projektowanym brzmieniu oznacza, że przez wiele lat nie będą one miały zastosowania. Przykładowo będą dotyczyły dopiero zobowiązań powstałych w 2026 r. co oznacza, że przepis art. 70f znajdzie zastosowanie dopiero w 2031 r. *[Będzin]* Dodatkowe uzasadnienie: Nowy przepis, celem zabezpieczenia organów podatkowych, a tym samym interesów zarówno budżetu państwa jak i budżetów samorządowych, powinien być stosowany również w stosunku do	Zastosowanie art. 70f Ordynacji podatkowej powinno dotyczyć korekt złożonych po dniu wejścia projektowanych przepisów, względem również zobowiązań powstałych przed dniem wejścia przepisów. *[Będzin]* Propozycja zapisu: Przepis art. 70f ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą stosuje się zarówno do zobowiązań powstałych po, **jak**	**Uwaga nieuwzględniona.** Nie jest zasadne stosowanie nowej regulacji wstecz tj. do zobowiązań powstałych przed dniem wejścia w życie przepisu.

			zobowiązań powstałych przed wejściem w życie ustawy. Pozostawiając przepis art. 26 ustawy w zaproponowanym brzmieniu ustawodawca daje przyzwolenie na nadużywanie prawa przez podatników, a ta okoliczność właśnie była przyczyną sformułowania przepisu art. 70f zgodnie z którym w przypadku skorygowania przez podatnika deklaracji w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem terminu, o którym mowa w art. 70 § 1 (przedawnienie 5 lat), z którym wiąże się: 1) zmniejszenie podatku 2) wykazanie lub zwiększenie wysokości zwrotu podatku lub podatku naliczonego albo nadwyżki (…) 3) wykazania lub zwiększenia wysokości straty – termin ten ulega wydłużeniu o 12 miesięcy. *[Rybnik]*	**i przed** wejściem w życie niniejszej ustawy. *[Rybnik]*	
77.	Art. 38 (str. 56) Ordynacji podatkowej *[Hażlach]*	**Śląski Związek Gmin i Powiatów**	Proponuje się wejście w życie z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2027 r. Wdrażanie rozwiązań w zakresie prawa podatkowego nie powinno następować w trakcie roku podatkowego z uwagi na to, że takie rozwiązanie może rodzić negatywne skutki zarówno po stronie podatnika jak i organów podatkowych. Negatywne skutki wprowadzania zmian podatkowych w trakcie roku podatkowego najlepiej ilustrują zmiany wprowadzone w ramach tzw. Polskiego Ładu czyli ustawy z dnia 9 czerwca 2022 r. o zmianie	Proponuje się dłuższy okres vacatio legis.	1. **Uwaga nieuwzględniona.** W ramach nowelizacji nie dostrzegamy zmian, które powinny wejść w życie z początkiem roku.

			ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, które również zostały zmienione i weszły w życie od 1 lipca, a więc w trakcie roku podatkowego.		
78.	Projekt obejmuje zmiany nie tylko Ordynacji podatkowej, ale też innych ustaw. Dlatego też wnosi się o uwzględnienie w projekcie zmiany w zakresie kwoty wynagrodzenia za pracę wolnej od egzekucji.	**Unia Metropolii Polskich**	Wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę w Polsce znacznie już przekroczyła nie tylko poziom minimum egzystencji, ale też minimum socjalnego. Kategorie minimum socjalnego i minimum egzystencji stanowią punkt odniesienia w dyskusji nad poziomem życia ludności w Polsce (https://www.ipiss.com.pl/pion-badawczy-polityki-spolecznej/o-minimum-socjalnym-i-minimum-egzystencji/). Za minimalne wynagrodzenie za prace pracuje ok. 3,2 mln osób. Zwolnienie całości minimalnego wynagrodzenia za prace prowadzi do sytuacji, w której odpowiedzialność za wykroczenia czy inne zobowiązania tych osób nie dotyczy. Osoba taka może bez konsekwencji finansowych np. popełniać wykroczenia, parkować w strefie płatnego parkowania bez uiszczania opłaty, ale też nie regulować każdego innego rodzaju zobowiązania. Ewentualna zapłata tych należności jest efektem ich dobrej woli. Egzekucja należności z wynagrodzenia za pracę czy z rachunków bankowych będzie niemożliwa. Egzekucja powinna być szybka, tania, a przede wszystkim	W ustawie z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 277 z późn. zm.) art. 87^1 wprowadza się następujące zmiany: 1) pkt 1 otrzymuje brzmienie” „75% minimalnego wynagrodzenia za pracę, ustalanego na podstawie odrębnych przepisów, przysługującego pracownikom zatrudnionym w pełnym wymiarze czasu pracy, po odliczeniu składek na ubezpieczenia społeczne, zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz wpłat dokonywanych do pracowniczego planu kapitałowego, jeżeli pracownik nie zrezygnował z ich dokonywania - przy potrącaniu	**Uwaga nieuwzględniona –** wykracza poza zakres przedmiotowy projektu.

			nieunikniona. Brak możliwości skutecznego zastosowania tych środków uniemożliwia realizację takich założeń. Sytuacja tych osób jest więc o wiele lepsza niż np. świadczeniobiorców ZUS, gdzie wolne od egzekucji jest 75% minimalnej emerytury. Jest to tym bardziej uderzające, jeżeli uwzględni się, że minimalna emerytura jest znacznie niższa niż minimalne wynagrodzenia za pracę. Ludzie otrzymujący minimalne wynagrodzenie w zasadzie są też wyłączeni z możliwości otrzymania kredytów w bankach. Kto bowiem udzieli kredytu osobie, z której nie można nic wyegzekwować. Czyni to z nich klientów „Chwilówek" i pożyczek w szarej strefie. Umożliwienie egzekucji z 25% minimalnego wynagrodzenia powinno też sprzyjać walce z szarą strefą na rynku pracy. Zawarcie umowy o praca za wynagrodzenie minimalnie i otrzymywanie reszty wynagrodzenia „pod stołem" nie zwolni wówczas z konieczności realizacji zobowiązań. Praktyka płacenia części wynagrodzenia „pod stołem" jest niekorzystna z punktu widzenia finansów publicznych, a proponowana zmiana w znacznej mierze odbierze sens jej stosowania.	sum egzekwowanych na mocy tytułów wykonawczych na pokrycie należności innych niż świadczenia alimentacyjne oraz przy potrącaniu zaliczek pieniężnych udzielonych pracownikowi; uchyla się pkt 2	
79.	propozycja zmiany (art. 132	**Unia Metropolii Polskich**	Wyłączeniu powinien podlegać wójt, burmistrz, prezydent miasta z uwagi na to, iż jest to organ podatkowy i sam sobie nie może wydawać decyzji.	Proponuje się zapis: „wójt, burmistrz (prezydent miasta) podlegają wyłączeniu od	**Uwaga nieuwzględniona –** propozycja nie została dostatecznie uzasadniona.

	Ordynacji podatkowej)			załatwiania spraw dotyczących ich zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego”	Nadto propozycja wykracza poza zakres przedmiotowy projektu.
80.	Propozycja zmiany ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.2024.935)	**Unia Metropolii Polskich**	Ale jest możliwość zaskarżenia interpretacji, pkt 2) nie zrozumiały	dodanie w art. 50 § 3 w brzmieniu: „§ 3. Jednostka samorządu terytorialnego może wnieść skargę do sądu administracyjnego, gdy organ tej jednostki był organem: 1) orzekającym w poprzedzającym postępowaniu administracyjnym w sprawach dotyczących podatków i opłat będących dochodami własnymi jednostek samorządu terytorialnego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (Dz.U.2024.1572); Uzasadnienie zmiany: Proponuje się nadanie jednostkom samorządu	**Uwaga nieuwzględniona –** wykracza poza zakres przedmiotowy projektu.

				terytorialnego (j.s.t.) jako beneficjentom samorządowym podatków stanowiących ich dochód własny uprawnienia w zakresie zaskarżenia do sądów administracyjnych decyzji (postanowień) samorządowych kolegiów odwoławczych (SKO) wydanych w zakresie tych podatków w ramach drugiej instancji (art. 50 § 3 p.p.s.a.). W praktyce uprawnienie to będzie przysługiwało gminom, bo tylko one mają dochody z podatków stanowiących dochód budżetów lokalnych. Dotychczas zarówno w doktrynie jak też w orzecznictwie sądów administracyjnych oraz Trybunału Konstytucyjnego, co do zasady, wskazuje się na brak legitymacji skargowej organu jednostki samorządu terytorialnego orzekającego w sprawie w pierwszej instancji postępowania	

				administracyjnego (podatkowego) oraz samej jednostki samorządu terytorialnego. W opinii Naczelnego Sądu Administracyjnego rola jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym wyznaczona jest przepisami prawa pozytywnego. Może być ona - jako osoba prawna - stroną tego postępowania i wówczas organy ją reprezentujące będą broniły jej interesu prawnego, korzystając z gwarancji procesowych, jakie przepisy o postępowaniu administracyjnym przyznają stronom tego postępowania. Ustawa może jednak organowi jednostki samorządu terytorialnego wyznaczyć rolę organu administracji publicznej. Wtedy będzie on "bronił" interesu jednostki samorządu terytorialnego w formach właściwych dla organu	

				prowadzącego postępowanie. Z tego też względu, powierzenie organowi jednostki samorządu terytorialnego właściwości do orzekania w sprawie indywidualnej w formie decyzji, niezależnie od tego czy nastąpiło z mocy ustawy, czy też w drodze porozumienia, wyłącza możliwość dochodzenia przez tę jednostkę jej interesu prawnego w trybie postępowania administracyjnego. Gmina wydając poprzez swój organ decyzję podatkową działa jak organ administracji publicznej /organ państwa/. Organom tym nie służy prawo złożenia skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Nie obejmuje ich pojęcie "każdy" użyte w art. 50 par. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (postanowienie NSA z 24.05.2006 r., II FSK 818/05).	

				Powyższe stanowisko podzielił również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 29 października 2009 r., sygn. akt K 32/08. Nie można jednak stracić z pola widzenia stanowiska zajętego przez Trybunał we wskazanym orzeczeniu, zgodnie z którym nie jest wykluczone, że ustawodawca w odmienny sposób unormuje kwestię udziału jednostek samorządowych w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Nie może jednak wykroczyć poza zakres przysługującej mu z mocy Konstytucji swobody regulacyjnej. Zatem należy przyjąć, że Trybunał Konstytucyjny dopuszcza możliwość wyposażenia jednostkę samorządu terytorialnego w legitymację skargową, w sytuacji gdy organ tej jednostki orzekał w sprawie	

				w pierwszej instancji postępowania administracyjnego (podatkowego), co jednak powinno wiązać się ze stosownymi zmianami w stanie prawnym. Gmina powinna mieć możliwość zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji samorządowego kolegium odwoławczego dotyczących tych podatków. Zbliżone uprawnienie przysługuje gminie w odniesieniu do rozstrzygnięć nadzorczych organów nadzoru, w tym regionalnych izb obrachunkowych (RIO). Mogą one być zaskarżane przez gminę do sądu administracyjnego. Niestety uprawnienie takie nie przysługują gminie w odniesieniu do orzeczeń SKO. W wyniku niekorzystnych dla gmin decyzji SKO, gmina	

				bardzo często traci znaczne dochody podatkowe. Wpływy z podatków jako dochody własne są chronione przez Konstytucję RP gwarantującą ich nienaruszalność. Jednocześnie gmina jako jednostka samorządu terytorialnego nie ma prawa do zaskarżenia orzeczeń SKO do sądu administracyjnego. Prawo to powinno przysługiwać gminie jako jednostce samorządu terytorialnego, a nie wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi) jako organowi podatkowemu orzekającemu w pierwszej instancji. Możliwość skarżenia decyzji dotyczących podatków lokalnych wpłynie korzystnie również na poziom orzeczeń SKO, które musiałyby się liczyć z możliwością ich zaskarżenia nie tylko przez podatnika, ale i gminę.	

Zestawienie uwag z opiniowania do projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

(projekt z dnia 4 sierpnia 2025 r.)

Projekt

R O Z P O R Z Ą D Z E N I E

M I N I S T R A F I N A N S Ó W I G O S P O D A R K I [1)]

z dnia

w sprawie zapłaty opłaty skarbowej

Na podstawie art. 10 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1154, 1795 i 1847 oraz …) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa:

1) sposób potwierdzania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, zwanej dalej „ustawą", zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty, w szczególności przez wskazanie sposobu:
   a) dokumentowania zapłaty opłaty skarbowej,
   b) sporządzania adnotacji potwierdzających zapłatę opłaty skarbowej, zwolnienie od niej lub wyłączenie obowiązku jej zapłaty;
2) tryb i termin przekazywania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej.

§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

1) organie - rozumie się przez to organ administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy;
2) wniosku - rozumie się przez to podanie lub protokół stwierdzający wniesienie podania albo podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego sporządzonego i doręczonego zgodnie z odrębnymi przepisami;
3) zgłoszeniu - rozumie się przez to zgłoszenie lub protokół stwierdzający dokonanie zgłoszenia albo zgłoszenie dokonane w formie dokumentu elektronicznego sporządzonego i doręczonego zgodnie z odrębnymi przepisami;
4) pełnomocnictwie - rozumie się przez to dokument stwierdzający udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpis, wypis lub kopię;

[1)] Minister Finansów i Gospodarki kieruje działem administracji rządowej - finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 3 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 25 lipca 2025 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów i Gospodarki (Dz.U. poz. 997)

5) uwierzytelnionej kopii dowodu zapłaty - rozumie się przez to potwierdzoną za zgodność z oryginałem przez adwokata, radcę prawnego, doradcę podatkowego oraz rzecznika patentowego kopię dowodu zapłaty opłaty skarbowej od dokumentu stwierdzającego udzielenie im pełnomocnictwa lub prokury albo jego odpisu, wypisu lub kopii.

§ 3. 1. Składający wniosek lub pełnomocnictwo albo dokonujący zgłoszenia zobowiązany jest dołączyć dowód zapłaty należnej opłaty skarbowej, zwany dalej „dowodem zapłaty", albo uwierzytelnioną kopię dowodu zapłaty, nie później niż w ciągu 3 dni od chwili powstania obowiązku jej zapłaty. Dowód zapłaty może mieć formę wydruku potwierdzającego dokonanie operacji bankowej.

2. Dowód zapłaty albo jego uwierzytelnioną kopię pozostawia się w aktach sprawy, z zastrzeżeniem ust. 3.

3. Na żądanie podmiotu, który dokonał zapłaty opłaty skarbowej, dowód zapłaty może zostać zwrócony, po uprzednim zamieszczeniu na nim adnotacji określającej datę dokonania zgłoszenia albo złożenia wniosku lub pełnomocnictwa, potwierdzonej podpisem osoby zamieszczającej adnotację, z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego. Adnotacja powinna być zamieszczona także na wniosku, zgłoszeniu lub pełnomocnictwie, z zastrzeżeniem, że zamiast daty dokonania zgłoszenia albo złożenia wniosku lub pełnomocnictwa należy określić kwotę uiszczonej opłaty, datę wpłaty i numer pokwitowania lub numer rachunku bankowego, na który dokonano wpłaty. Adnotacji nie zamieszcza się na wniosku, zgłoszeniu lub pełnomocnictwie, jeżeli w aktach sprawy pozostaje uwierzytelniona kopia albo kopia dowodu zapłaty.

§ 4. 1. Wydając wnioskodawcy lub dokonującemu zgłoszenia dokument potwierdzający dokonanie czynności urzędowej, zaświadczenie lub zezwolenie (pozwolenie, koncesję), organ zamieszcza na nim adnotację, potwierdzoną podpisem osoby dokonującej adnotacji, z podaniem imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, w której:

1) określa wysokość uiszczonej opłaty - w przypadku gdy dokonano zapłaty opłaty skarbowej;
2) określa podstawę prawną jej niepobrania - w przypadku gdy przepisy odrębne dopuszczają możliwość rozpatrzenia wniosku mimo nieuiszczenia należnej opłaty;
3) określa podstawę prawną wyłączenia lub zwolnienia - w przypadku gdy:
   a) czynność urzędowa, zaświadczenie lub zezwolenie (pozwolenie, koncesja) nie podlegają opłacie skarbowej lub są od niej zwolnione albo

b) podmiot składający zgłoszenie lub wniosek o dokonanie czynności urzędowej albo wniosek o wydanie zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji) jest zwolniony od opłaty skarbowej.

2. Jeżeli dokument potwierdzający dokonanie czynności urzędowej, zaświadczenie lub zezwolenie (pozwolenie, koncesja) wydawane są według określonego odrębnymi przepisami wzoru, który nie zawiera miejsca na adnotację dotyczącą opłaty skarbowej, organ zamieszcza na odrębnym dokumencie adnotację, o której mowa w ust. 1, uzupełnioną o informację określającą przedmiot opłaty skarbowej.

§ 5. 1. Jeżeli w wyniku dokonania czynności urzędowej nie jest wydawany dokument, adnotację, o której mowa w § 4 ust. 1 pkt 2 lub 3, organ zamieszcza na wniosku albo na zgłoszeniu.

2. Jeżeli pełnomocnictwo nie podlega opłacie skarbowej lub jest od niej zwolnione, adnotację, określającą podstawę prawną wyłączenia lub zwolnienia, organ zamieszcza na złożonym pełnomocnictwie.

§ 6. 1. W przypadku złożenia wniosku o zwrot opłaty skarbowej, o którym mowa w art. 9 ust. 2 ustawy, organ podatkowy wzywa organ, do którego złożono wniosek lub zgłoszenie albo któremu taki wniosek lub zgłoszenie przekazano, a który nie dokonał czynności urzędowej, nie wydał zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji), do przekazania niezwłocznie, jednak nie później niż terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania:

1) wniosku lub zgłoszenia albo ich poświadczonych kopii;
2) dokumentu potwierdzającego niedokonanie czynności urzędowej, niewydanie zaświadczenia lub niewydanie zezwolenia (pozwolenia, koncesji);
3) pozostających w aktach - uwierzytelnionej kopii dowodu zapłaty albo dowodu zapłaty opłaty skarbowej, albo kopii dowodu zapłaty tej opłaty.

2. Jeżeli wniosek o zwrot opłaty skarbowej został złożony do organu, który nie dokonał czynności urzędowej, nie wydał zaświadczenia lub zezwolenia, organ, przekazując ten wniosek organowi podatkowemu, załącza dokumenty, o których mowa w ust. 1.

§ 7. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 października 2026 r.[2)]

[2)] Niniejsze rozporządzenie było poprzedzone rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej (Dz.U. poz. 1330), które traci moc z dniem wejścia w życie niniejszego rozporządzenia w związku z wejściem w życie ustawy z dnia ... 2026 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. …).

UZASADNIENIE

Rozporządzenie w sprawie zapłaty opłaty skarbowej jest wydawane w wykonaniu delegacji zawartej w art. 10 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2025 r. poz. 1154, z późn. zm.), upoważniającej ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia:

1) sposobu potwierdzania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty, w szczególności przez wskazanie sposobu:
   a) dokumentowania zapłaty opłaty skarbowej,
   b) sporządzania adnotacji potwierdzających zapłatę opłaty skarbowej, zwolnienie od niej lub wyłączenie obowiązku jej zapłaty;
2) trybu i terminu przekazywania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej.

Projektowane rozporządzenie zastąpi obowiązujące rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 września 2007 r. w sprawie zapłaty opłaty skarbowej (Dz. U. poz. 1330).

Projekt wydania niniejszego rozporządzenia jest konsekwencją nowelizacji ustawy o opłacie skarbowej, wynikającej z ustawy z dnia ..……. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. . poz. …).

Do nowego rozporządzenia przeniesiono z aktualnego rozporządzenia § 2-5 w niezmienionym brzmieniu. Zmianie uległa treść § 1 i 6.

Wskutek zmiany pkt 2 w art. 10 ustawy o opłacie skarbowej zmianie uległo upoważnienie do wydania aktu wykonawczego, które nie obejmuje już przepisu na podstawie którego minister właściwy do spraw finansów publicznych w wydawanym na jego podstawie akcie wykonawczym określał sposób dokonywania zwrotu opłaty skarbowej. Przedmiotowy projekt rozporządzenia nie zawiera więc regulacji określającej sposób dokonania zwrotu opłaty skarbowej. Zgodnie z nowym zakresem, upoważnienie określa tryb i termin przekazywania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej. Rozporządzenie na podstawie nowego upoważnienia ma regulować również

materię dotyczącą terminów działań i wymiany informacji między organem podatkowym a organem, który nie dokonał czynności urzędowej, nie wydał zaświadczenia lub zezwolenia (pozwolenia, koncesji) w sytuacjach gdy podatnik dokonał zapłaty opłaty skarbowej od takich czynności. W projekcie rozporządzenia zatem dokonano zmiany pkt 2 w § 1 dostosowując jego brzmienie odpowiednio do treści delegacji zawartej w art. 10 pkt 2 ustawy o opłacie skarbowej.

Stąd wynika konieczność wydania nowego rozporządzenia w sprawie zapłaty opłaty skarbowej.

W projektowanym rozporządzeniu przyjęto analogiczne rozwiązania do obecnie obowiązujących regulacji odnoszących się do sposobu potwierdzania przez organy administracji rządowej i samorządowej, oraz podmioty o których mowa w art.1 ust.2 ustawy o opłacie skarbowej, zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty w tym:

- dokumentowania zapłaty opłaty skarbowej,
- sporządzania adnotacji potwierdzających zapłatę opłaty skarbowej, zwolnienie od niej lub wyłączenie.

W znowelizowanej ustawie o opłacie skarbowej zmianie uległy przepisy art. 9. Zniesiono wymóg wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu opłaty skarbowej. W przypadku, gdy wniosek o zwrot opłaty skarbowej będzie zasadny, organ podatkowy będzie zwracał opłatę skarbową bez wydawania decyzji w przedmiocie zwrotu, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku. Do złożenia wniosku o zwrot opłaty uprawnione będą osoby lub jednostki które dokonały zapłaty opłaty skarbowej. Organ podatkowy zwróci opłatę skarbową na rzecz podmiotu, który złożył wniosek. W przypadku, gdy zwrot opłaty nie będzie zasadny, organ podatkowy wyda decyzję odmawiającą zwrotu opłaty. Z tego powodu dokonano stosowanej zmiany pkt 1 w § 6 m.in. usuwając zapis o wydaniu decyzji w sprawie zwrotu opłaty oraz określając termin przekazywania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej. Te organy i podmioty będą zobowiązane do przekazania określonych dokumentów niezwłocznie, jednak nie później niż terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania organu podatkowego.

Nowe rozporządzenie nie zawiera ust. 3 w § 6, który określał formę zwrotu opłaty skarbowej przez organ podatkowy (gotówka lub na rachunek bankowy). Zasadnym jest rezygnacja z tego przepisu, ponieważ forma zwrotu opłaty jest obecnie uregulowana przez przepisy Ordynacji

podatkowej. Do zwrotu opłaty skarbowej ma zastosowanie przepis art. 76b Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji też art.77b. Propozycja uchylenia tego przepisu jest korzystna z punktu widzenia przejrzystości systemu podatkowego.

W pozostałym zakresie przepisy nie uległy zmianie, bowiem dotychczasowe rozwiązania funkcjonują prawidłowo i nie budzą wątpliwości organów podatkowych. Obowiązujące unormowania mające ścisłe umocowanie w przepisach ustawy o opłacie skarbowej i zapewniają prawidłową realizację zadań przez organy podatkowe.

Rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 października 2026 r.

Projekt rozporządzenia nie dotyczy majątkowych praw i nie nakłada nowych obowiązków na mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców. Projektowane regulacje nie wpłyną na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806 oraz z 2025 r. poz. 408), projekt zostanie przekazany do uzgodnień z członkami Rady Ministrów oraz do konsultacji publicznych i opiniowania. Projekt zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji (www.rcl.gov.pl), w celu umożliwienia zgłaszania opinii na jego temat przez wszystkie zainteresowane podmioty.

Materia unormowana przedmiotowym rozporządzeniem nie jest regulowana w prawie Unii Europejskiej i nie podlega harmonizacji. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Nazwa projektu Projekt rozporządzenia w sprawie zapłaty opłaty skarbowej **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Ministerstwo Finansów **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Jarosław Neneman, Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Monika Derejko-Kotowska, Dyrektor Departamentu Podatków i Opłat Stanowiących Dochód Jednostek Samorządu Terytorialnego tel. (22) 694 58 04, e-mail: sekretariat.dpl@mf.gov.pl Referent projektu: Małgorzata Biedrzycka-Kucharska, Kierująca Zespołem w Departamencie Podatków i Opłat Stanowiących Dochód Jednostek Samorządu Terytorialnego tel. 538 506 218, e-mail: malgorzata.biedrzycka-kucharska@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** 19 grudnia 2025 r **Źródło** Art. 10 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. z 2025 r. poz.1154, z późn. zm.) **Nr w wykazie prac …….**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

W związku z nowelizacją przepisów ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej, wynikającą z ustawy z dnia … o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. (Dz. U. poz. …), konieczne było opracowanie projektu nowego rozporządzenia w sprawie zapłaty opłaty skarbowej, uwzględniającego zmiany w ustawie i w upoważnieniu do wydania rozporządzenia.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Potrzeba wydania niniejszego rozporządzenia wynika ze zmian wprowadzonych do art. 9 i art. 10 ustawy o opłacie skarbowej. Wskutek zmiany przepisu art. 10 – zmianie uległo upoważnienie do wydania aktu wykonawczego, które nie obejmuje już przepisu na podstawie którego minister właściwy do spraw finansów publicznych w wydawanym na jego podstawie akcie wykonawczym określał sposób dokonywania zwrotu opłaty skarbowej. Przedmiotowy projekt rozporządzenia nie zawiera, więc regulacji określającej sposób dokonania zwrotu opłaty skarbowej.

Do nowego rozporządzenia przeniesiono z aktualnego rozporządzenia § 2–5 w niezmienionym brzmieniu. Zmianie uległa treść § 1 i § 6.

W ustawie o opłacie skarbowej zmianie uległ art. 9. Zniesiono wymóg wydawania decyzji określającej wysokość zwrotu opłaty skarbowej. W przypadku, gdy wniosek o zwrot opłaty skarbowej będzie zasadny, organ podatkowy będzie zwracał opłatę skarbową bez wydawania decyzji w przedmiocie zwrotu, w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku. Do złożenia wniosku o zwrot opłaty uprawnione będą osoby lub jednostki, które dokonały zapłaty opłaty. Organ podatkowy zwróci opłatę skarbową na rzecz podmiotu, który złożył wniosek. W przypadku, gdy zwrot opłaty nie będzie zasadny, organ podatkowy wyda decyzję odmawiającą zwrotu opłaty. Z tego powodu dokonano w projekcie rozporządzenia stosownej zmiany ust. 1 w § 6 m.in. usuwając zapis o wydaniu decyzji w sprawie zwrotu opłaty oraz określając termin przekazywania przez organy administracji rządowej i samorządowej oraz podmioty, o których mowa w art. 1 ust. 2 ustawy, organom podatkowym dokumentów niezbędnych do dokonania zwrotu opłaty skarbowej. Te organy i podmioty będą zobowiązane do przekazania określonych dokumentów niezwłocznie, jednak nie później niż terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania organu podatkowego.

Nowe rozporządzenie nie zawiera ust. 3 w § 6, który określał formę zwrotu opłaty skarbowej przez organ podatkowy (gotówką lub na rachunek bankowy). Forma zwrotu opłaty jest obecnie uregulowana przez przepisy Ordynacji podatkowej. Do zwrotu opłaty skarbowej ma zastosowanie przepis art. 76b Ordynacji podatkowej, a w konsekwencji również art. 77b. Zmiana ta jest korzystna z punktu widzenia przejrzystości systemu podatkowego.

W pozostałym zakresie w projektowanym rozporządzeniu przyjęto analogiczne rozwiązania do obecnie obowiązujących, bowiem dotychczasowe rozwiązania funkcjonują prawidłowo i nie budzą wątpliwości organów podatkowych.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Materia unormowana przedmiotowym rozporządzeniem nie jest regulowana w prawie Unii Europejskiej i nie podlega harmonizacji. Brak jest potrzeby odwoływania się do rozwiązań zagranicznych, gdyż w zakresie objętym projektowaną regulacją mają zastosowanie przepisy wynikające z uregulowań wewnętrznych poszczególnych państw.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podmioty zobowiązane do zapłaty opłaty skarbowej.	Brak danych		Zachowano w niezmienionym zakresie obowiązek dołączenia do wniosku lub pełnomocnictwa dowodu zapłaty opłaty skarbowej albo jej uwierzytelnionej kopii.
Wójtowie, burmistrzowie i prezydenci miast, jako organy podatkowe właściwe w sprawie opłaty skarbowej.	2479	MSWiA	Zmniejszenie liczby zadań z uwagi na rezygnację z obowiązku wydawania decyzji o zwrocie opłaty skarbowej w przypadku, gdy wniosek o jej zwrot jest zasadny. Zakres pozostałych zadań pozostał bez zmian.
Organy administracji publicznej, podmioty załatwiające sprawy z zakresu administracji publicznej podlegające opłacie skarbowej i sądy.	Brak danych		Zachowano w niezmienionym zakresie zadania związane z potwierdzaniem zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty. Projekt określa termin do przekazania organowi podatkowemu dokumentów niezbędnych do rozpatrzenia wniosku o zwrot opłaty skarbowej.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2025 r. poz. 677) oraz § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2024 r. poz. 806, z późn. zm.), z chwilą przekazania projektu rozporządzenia do uzgodnień z członkami Rady Ministrów zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji (www.rcl.gov.pl), w celu umożliwienia zgłaszania uwag przez wszystkie zainteresowane podmioty.
Projekt rozporządzenia zostanie przesłany do zaopiniowania przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego.

6. Wpływ na sektor finansów publicznych

(ceny stałe z …… r.)	Skutki w okresie 10 lat od wejścia w życie zmian [mln zł]											
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	*Łącznie (0–10)*
Dochody ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Wydatki ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Saldo ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

Źródła finansowania	Wejście w życie projektowanych regulacji nie będzie miało wpływu na zmniejszenie dochodów lub zwiększenie wydatków jednostek sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	

7. Wpływ na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym funkcjonowanie przedsiębiorców oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe

		Skutki						
Czas w latach od wejścia w życie zmian		0	1	2	3	5	10	*Łącznie (0–10)*
W ujęciu pieniężnym (w mln zł, ceny stałe z …… r.)	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa	Brak wpływu.						
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Brak wpływu.						
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Projektowane regulacje nie wpłyną na sytuację ekonomiczną rodziny, obywateli i gospodarstw domowych. Brak też wpływu na osoby starsze i niepełnosprawne.						
Niemierzalne		Brak wpływu.						

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Potencjalnie szybsze otrzymanie zwrotu opłaty skarbowej w uwagi na odstąpienie od obowiązku wydawania decyzji o zwrocie, w przypadku gdy zwrot jest zasadny.

8. Zmiana obciążeń regulacyjnych (w tym obowiązków informacyjnych) wynikających z projektu

☐ nie dotyczy

Wprowadzane są obciążenia poza bezwzględnie wymaganymi przez UE (szczegóły w odwróconej tabeli zgodności).	☐ tak ☐ nie ☐ nie dotyczy
☐ zmniejszenie liczby dokumentów X zmniejszenie liczby procedur ☐ skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:	☐ zwiększenie liczby dokumentów ☐ zwiększenie liczby procedur ☐ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	☐ tak ☐ nie ☐ nie dotyczy

Komentarz: Organy podatkowe nie będą wydawać decyzji o zwrocie opłaty skarbowej w przypadku, gdy wniosek o jej zwrot jest zasadny.

9. Wpływ na rynek pracy

Rozporządzenie nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny X sądy powszechne, administracyjne lub wojskowe	☐ demografia ☐ mienie państwowe ☐ inne:	☐ informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	W zakresie realizacji zadania związanego z potwierdzaniem zapłaty opłaty skarbowej, zwolnienia od niej lub wyłączenia obowiązku jej zapłaty.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Proponuje się, aby projektowane rozporządzenie weszło w życie z dniem 1 października 2026 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?
Z uwagi na przedmiot regulacji nie jest planowana ewaluacja efektów projektu, a tym samym nie przewiduje się stosowania mierników tej ewaluacji.
13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)
Brak załączników.